ו"ע 13864-04-18 וייס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (מרכז)

תיק חיצוני:

בפני: **כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה**
עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה
שמאי המקרקעין אלון לילי, חבר הוועדה

עוררים:
1. יהושוע וייס
2. חיים (היינריך) וייס
3. ברוך וייס
4. אריה (ארמין) וייס
5. יהודית וייס-פוזין

באמצעות ב"כ עו"ד דב מרום שמש

נגד

משיב: **מנהל מיסוי מקרקעין (מרכז)**

באמצעות ב"כ עו"ד מאיר פורת
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה

כנגד (כמה מ)העוררים הוגשה תביעה לפינוי וסילוק יד ממקרקעין. הצדדים הופנו לבוררות ובמסגרת פסק הבוררות נקבע כי עיריית בני ברק, החברה הכלכלית לבני ברק בע"מ ומינהל מקרקעי ישראל, ישלמו לעוררים בגין רכישת בתיהם, סכום שקבעה הבוררת, כב' השופטת (בדימוס) נחמה מוניץ.

המשיב קבע תחילה כי הזכות שמכרו העוררים היא "זכות במקרקעין", כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: **"החוק"** או **"חוק מיסוי מקרקעין"**) וכי העוררים זכאים לפטור ממס בגין מכירת דירת מגורים מזכה, מכוח סעיף 49ב(5) לחוק. אלא שכעבור כחודשיים, חזר בו המשיב וקבע כי העוררים פלשו למקרקעין ולכן הזכות שמכרו אינה "זכות במקרקעין", אין הם זכאים לפטור ממס, ודבר החקיקה הקובע את המס החל בגין המכירה הוא פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: **"הפקודה"** או **"פקודת מס הכנסה"**).

ו"ע 13864-04-18 וייס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (מרכז)

תיק חיצוני:

ערר זה מעלה שתי שאלות:

א. האם היה המשיב רשאי לחזור בו מהחלטתו הראשונה?

ב. (בהנחה כי התשובה לשאלה הקודמת חיובית) האם הזכות שמכרו העוררים היא "זכות במקרקעין" – כטענת העוררים, או שהזכות שמכרו אינה "זכות במקרקעין" ומיסוי רווחי המכירה חוסה תחת פקודת מס הכנסה – כטענת המשיב?

<u>עיקרי העובדות</u>

1. האחים, דוד וייס ז"ל וזולטן וייס ז"ל, נשותיהם וילדיהם, עלו ארצה סמוך לאחר קום המדינה. העוררים 1-2 הם ילדיהם של דוד ואוריליה וייס ז"ל, והעוררים 3-5 הם ילדיהם של זולטן וגולדה וייס ז"ל (הוריהם של העוררים יכונו להלן יחדיו: "**ההורים**"), כך שהעוררים 1-2 והעוררים 3-5 הם בני דודים.
2. לדברי העוררים, בראשית שנות ה-50 ומיד בסמוך לעליית הוריהם ארצה, יושבו ההורים על-ידי המוסדות המיישבים דאז, בחורבות הכפר הערבי הנטוש ג'אמסין א-שארקי, באזור אשר לימים הוקמה בו "מעברת פרדס כץ" בעיר בני ברק. ההורים הקימו במקום בו יושבו את בתיהם. זולטן וגולדה וייס ז"ל הקימו את ביתם במקום שנודע לימים כרח' הירקון 60 בני ברק - במקרקעין אשר לימים נודעו כגוש 7361 חלקה 148, ודוד ואוריליה וייס ז"ל הקימו את ביתם ברח' הירקון 62 בני ברק - במקרקעין אשר לימים נודעו כגוש 7361 חלקה 172 (שני השטחים ייקראו יחדיו להלן: "**המקרקעין**"). באותה סביבה, על חורבות הכפר הערבי הנטוש, יושבו לדברי העוררים על-ידי הגורמים המיישבים דאז, עוד עולים חדשים (להלן: "**המתחם**").
3. ההורים ואחריהם ילדיהם – העוררים, החזיקו במקרקעין במשך עשרות רבות של שנים. במרוצת השנים, כך טוענים העוררים, פנו הם שוב ושוב לגורמים ממשלתיים שונים, בבקשה כי זכויותיהם במקרקעין יוסדרו באופן רשמי. העוררים שילמו מסים והיטלים שונים, ולטענתם אף קיבלו היתרי בניה לבנות על-גבי המקרקעין.
4. ביום 14.9.2010 נחתם חוזה פיתוח בין מינהל מקרקעי ישראל שבבעלותו המקרקעין, לבין עיריית בני ברק והחברה הכלכלית לבני ברק בע"מ (להלן: "**החכ"ל**"), במסגרתו הוקנו הזכויות במקרקעין שבמתחם לחכ"ל. בחוזה הפיתוח נקבע כי החכ"ל מקבלת על עצמה את ניהול ההליכים המשפטיים כנגד המחזיקים השונים, וכי היא תהיה אחראית לפינוי המתחם (חוזה הפיתוח צורף כנספח 4 לתצהיר המשלים מטעם העוררים).

5. במסגרת ת"א 10881-03-13 הגישו עיריית בני ברק, החכ"ל ומינהל מקרקעי ישראל תביעה כנגד אבי העוררים 1-2, דוד וייס ז"ל וכנגד אבי העוררים 3-5, זולטן וייס ז"ל, כנגד העורר 1 - יהושע וייס וכנגד העורר 3 - ברוך וייס, לפינוי המקרקעין (להלן: "**תביעת הפינוי**"). תביעה זו הייתה אחת מתוך שורה של תביעות שהוגשו לפינוי אלה שהחזיקו במתחם.

התביעה התנהלה במשך למעלה מ-4 שנים, עד שהחליטו הצדדים לפנות להליכי גישור. ביום 31.1.2017, במסגרת ישיבת הגישור, חתמו הצדדים על הסכם בו נקבע כי הצדדים ימנו את את כב' השופטת (בדימוס) נחמה מוניץ לבוררת בעניינם (להלן: "**הבוררת**"), וזאת לצורך הכרעה בסכום הפיצוי שישולם לעוררים (להלן, בהתאם לכותרתו: "**הסכם הגישור**"). בהסכם הגישור נקבע כי סכום הפיצוי, יחדיו לשתי המשפחות, יהיה בטווח שבין 2,600,000 ₪ עד 5,000,000 ₪. עוד נקבע בהסכם הגישור כי כל סכום שייפסק יהיה עבור רכישת שני בתי המגורים שעל המקרקעין על-ידי חכ"ל, והוא יחולק בשווה בין שתי המשפחות (מחצית מהסכום לעוררים 1-2 – עבור הבית והמקרקעין שברח' הירקון 62, ומחצית מהסכום לעוררים 3-5 – עבור רכישת הבית והמקרקעין שברח' הירקון 60).

6. ביום 9.3.2017 ניתן פסק הבוררות (להלן: "**פסק הבוררות**"). בפסק הבוררות נקבע כי התשלום שישולם לעוררים יעמוד על סך של 3,450,000 ₪, והוא כאמור נחלק בשווה בין שתי המשפחות. פסק הבוררות מהווה את העסקה נשוא ערר זה (להלן: "**העסקה**").

בסעיף 6.3 לפסק הבוררות נקבע:

> "**הורי הנתבעים** (העוררים - א.ג) **יושבו במקום על ידי המוסדות המיישבים בעת עלייתם ארצה ב- 1948 ...**"

עוד הוסיפה כב' הבוררת כי משפחת העוררים התיישבה במקום ברשות, ואף קיבלה שטח מסביב לבית לצורך ייצור חקלאי. בנוסף, נקבע שם כי במשך שנים רבות העוררים והוריהם השתמשו במקרקעין ללא שנדרש מהם תשלום (סעיף 6 לפסק הבוררות). בסעיף 7 לפסק הבוררות קבעה כב' הבוררת:

> "**הפיצוי נגזר ממהות הזכות, שהינה רשות הדירה, בתנאים שנקבעו בפסיקה למתן פיצוי**".

מאפייניה של הזכות, הם שעמדו בבסיס הסכום שקבעה הבוררת והיא אף קבעה, בהתאם להסכמת הצדדים, כי "**הסכום שייפסק ישולם בגין רכישת בתי המגורים**" (סעיף 12 לפסק הבוררות).

7. לאחר שניתן פסק הבוררות, ביום 6.4.2017, דיווחו העוררים על העסקה למשיב, תוך בקשה למתן פטור ממס בגין מכירת דירת מגורים מזכה, בהתאם להוראות סעיף 49ב(5) לחוק – הפטור החל בעת מכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה.

8. ביום 5.12.2017, לאחר מספר דיונים בין הצדדים ובירורים שערך המשיב (ובכלל זה ביקור במקרקעין), אישר המשיב את השומות העצמיות של העוררים. בכך קיבל המשיב את טענת

העוררים כי הם מכרו "זכות במקרקעין" מסוג "דירת מגורים מזכה", וכי הם זכאים לפטור ממס שבח כפי שביקשו.

9. ביום 22.2.2018, כחודשיים וחצי לאחר אישור השומות על ידי המשיב, שלח המשיב אל העוררים מכתב, בו הודיע להם כי חזר בו מהחלטתו. לדברי המשיב, נודע לו כי עסקאות דומות שנחתמו עם דיירים אחרים שפונו מהמתחם, מתבררות במשרדי פקיד השומה. לאור זאת קבע המשיב כי העסקה שביצעו העוררים אינה מכירה של "זכות במקרקעין" אלא מכירה הונית של "נכס", הממוסה במסגרת פקודת מס הכנסה, ומשכך על העוררים לפנות אל משרדי פקיד השומה. לדברי המשיב במכתבו, עמדתו החדשה התבססה על החלטה שקיבל היועץ המשפטי של פקיד שומה גוש דן.

10. ביום 14.3.2018 שלח ב"כ העוררים מכתב למשיב, בו התבקש המשיב להמציא את אותה החלטה של היועץ המשפטי של פקיד השומה לגבי המתחם. ביום 21.3.2018, במענה למכתב ב"כ העוררים, שלח המשיב מכתב נוסף בו שב על החלטתו כי העסקה אינה כפופה לחוק מיסוי מקרקעין אלא לפקודת מס הכנסה. במכתב הובהר כי כעניין של מדיניות, רשות המיסים מתייחסת לפיצוי המשולם בעסקאות הנוגעות למתחם, כעסקאות הוניות הממוסות במסגרת פקודת מס הכנסה. לאור זאת, כך נקבע במכתב, הפטור ממס שבח – מבוטל, ועל העוררים לפנות למשרדי פקיד השומה.

11. כנגד החלטה זו של המשיב מיום 21.3.2018, הוגש הערר שלפנינו. בהתאם להחלטת בית המשפט, הגיש המשיב כתב תשובה לערר.

12. ביום 15.7.2018, לאחר שהתקיים דיון קדם המשפט הראשון, שלח המשיב לעוררים מכתב נוסף ובו נכתב כי למען הזהירות ולשיטתו של המשיב מעבר לנדרש, החליט המשיב לעשות שימוש בסמכותו הקבועה בסעיף 85(א)(3) לחוק ולבטל את השומה במסגרתה אישר לעוררים את הפטור ממס שבח, וזאת מחמת שמצא כי נפלה טעות בשומה שכן על העסקה להתמסות במסגרת הפקודה ולא במסגרת החוק.

בעקבות מכתב זה, ביקשו העוררים לתקן את כתב הערר, כך שזה יופנה גם כנגד טענת המשיב בדבר טעות בשומה והפעלת סעיף 85 לחוק. בית המשפט קיבל את בקשתם וביום 16.9.2018 הוגש כתב ערר מתוקן. המשיב בחר שלא להגיש כתב תשובה מתוקן מטעמו.

13. מטעם העוררים העידו העורר 1 והעורר 3. מטעם המשיב העידה גב' ליאורה לוסקי, המשמשת כמנהלת תחום שומה (שמאית מחוזית) אצל המשיב. לאחר חקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.

14. להשלמת התמונה יצויין כי בעוד הצדדים עמלים על הגשת סיכומיהם, ניתן פסק הדין של כבוד השופט הרי קירש בע"מ 22950-02-17 **אפרהימי ואח' נ' פקיד שומה גוש דן** (4.12.2019) (להלן: "**עניין אפריהימי**"). עניין אפריהימי עסק בדיירים נוספים במתחם, שפונו אף הם על-ידי החכ"ל. המערערים

בעניין אפרהימי ניהלו את ענייניהם מול פקיד השומה ולא מול המשיב, והם, בנסיבות עניינם, כלל לא טענו כי הנכס שמכרו הוא "זכות במקרקעין" שיש למסות במסגרת חוק מיסוי מקרקעין. בעניין אפריהימי נדונו שורה של עניינים שאינם רלוונטיים לערר זה (ויש מספר הבדלים מהותיים בין המקרה שם למקרה כאן – אליהם אתייחס בהמשך), אולם בין השאר נפסק שם כי כאשר הנכס שפונה הוא דירת מגורים, חל החריג השלישי להגדרת "נכס", הקבוע בסעיף 88 לפקודה, וכי כתוצאה מכך דמי הפינוי אינם חבים במס הכנסה.

אם המשיב היה מקבל עליו הכרעה זו שנקבעה בעניין אפריהימי, הרי שככל הנראה, לא היה טעם מעשי בהמשך ניהול ערר זה, שכן בלאו הכי, גם אם תתקבל עמדת המשיב והעוררים יופנו למשרדי פקיד השומה, הם לא יחובו במס בגין המכירה. אלא שהמשיב הודיע כי הגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בעניין אפריהימי, ומשכך המחלוקת בין הצדדים דורשת הכרעה והיא אינה תיאורתית גרידא. לכך ראוי להוסיף כי העוררים אף עמדו על טענתם, כי בכל מקרה, הסיווג הנכון של הזכות שהייתה בידיהם הוא כ-"זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין.

<u>עיקרי טענות הצדדים</u>

<u>טענות העוררים</u>

15. <u>חזרה שלא כדין מההחלטה המקורית</u>:

למשיב לא הייתה הסמכות לחזור בו מהחלטתו למתן הפטור לעוררים מתשלום מס השבח, ולקבוע כי העסקה אינה מכירה של "זכות במקרקעין" לפי החוק. כאשר הודיע לראשונה על חזרתו מהחלטתו המקורית, התבסס המשיב על שיקול דעתם של אחרים, היועץ המשפטי של פקיד השומה, ולא על בחינתו ובדיקתו שלו. כאשר מאוחר יותר עשה המשיב שימוש בסמכותו לפי סעיף 85(א)(3) לחוק וטען כי מדובר בטעות שנפלה בשומה, נפל לכלל שגיאה, שכן בשומת הפטור המקורית, לא נפלה כל טעות. החלטתו הראשונה של המשיב, במסגרתה הוענק הפטור, התקבלה לאחר שנפרסה לפניו מלוא היריעה ולאחר שאף ערך ביקור במקרקעין, ולכן לא היה ראוי כי יחזור בו ממנה. התנהלות זו של המשיב אינה עולה בקנה אחד עם דרישות המשפט המנהלי, החלות על המשיב.

16. <u>מכירה של "זכות במקרעין" עליה חל החוק</u>:

טענתם המרכזית של העוררים היא כי הוריהם יושבו על ידי המוסדות המיישבים (הסוכנות היהודית) בעת עלייתם ארצה, בידיעת ובהסכמת רשויות המדינה, ולכן הם אינם פולשים או מסיגי גבול כפי שטוען המשיב. לאור זאת וכפי שנקבע בפסק הבוררות, הוריהם והם היו ברי רשות במקרקעין וניתנה להם למעשה חזקה ייחודית במקרקעין. מכירת בתיהם לחכ"ל מהווה אפוא מכירה של "זכות

ו"ע 13864-04-18 וייס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (מרכז)

תיק חיצוני:

במקרקעין", עליה חל חוק מיסוי מקרקעין. הרשות שניתנה להורי העוררים להתיישב במקרקעין לא הייתה בכתב, אולם אין בכך כדי להפחית מתוקפה, בכל הנוגע לחוק מיסוי מקרקעין בו לא קיימת דרישה כי העסקאות הממוסות במסגרתו תיעשנה בכתב.

17. דרך התנהלות המדינה, אשר מחד הקנתה רשות להשתמש במקרקעין בדרך של מסירת חזקה ייחודית, אך מאידך נמנעה מלהסדיר את הזכויות ולגבשן במסגרת הסכם כתוב, כמו גם חלוף הזמן הרב מאותה הרשאה, מקשים מבחינה ראייתית על הוכחת ההרשאה, אולם העוררים הציגו שורה של ראיות אשר במבחן השכל הישר ובמידה הנדרשת במשפט אזרחי, יש בהן כדי להוכיח את טענותיהם.

בנוסף לעדותם ובתמיכה לה, הציגו העוררים שורה של מסמכים. המסמכים הראשונים שהציגו העוררים הם משנת 1962. כך, בין מסמכים אלה משנה זו, בקשה להיתר בנייה לתוספת לבית מגורים קיים, וכן אישורים אודות תשלום היטלי תיעול, כביש וביוב, מאותה העת (נספחים ד-ו לתצהיר העורר 1). בנוסף, העוררים הציגו מסמכים המלמדים על פניות שנעשו על-ידם לשם הסדרת זכויותיהם במקרקעין. פנייה משנת 1981 אל לשכת ראש הממשלה מנחם בגין ז"ל (צורפה כנספח א לתצהיר העורר 1 תשובה מלשכת ראש שממשלה, בה נכתב כי העניין הועבר לטיפול מינהל מקרקעי ישראל), וכן מספר פניות מהשנים 1981 ו- 1996 של עורכי דין מטעם העוררים אל מינהל מקרקעי ישראל בבקשות להסדרת מעמדם של העוררים במקרקעין (נספחים ט-יב לתצהירו של העורר 3). פניות אלה אמנם לא הועילו, אולם העובדה כי לא באה בעקבותיהם דרישה לפינוי המקרקעין או לתשלום כלשהו, מלמדת כי היה ידוע היטב כי העוררים אינם פולשים וכי הם יושבו במקום על-ידי מי שהיה מוסמך לכך. עוד הציגו העוררים אישורים משנת 1985 להקמת מוסך ובית מלאכה על המקרקעין (נספחים ב ו-ג לתצהיר העורר 1 ונספחים ב-ח לתצהיר העורר 3).

עדותם הברורה של העוררים, בצירוף המסמכים שהגישו – הן בדיון הנוכחי והן לבוררת, הם שהביאו את הבוררת לפסוק כי הוריהם יושבו במקרקעין על ידי המוסדות המיישבים, וכי הם לא פלשו למקרקעין. קביעה זו צריכה לחייב את המשיב.

18. התנהלות המדינה משקפת יחס מפלה לרעה כלפי העוררים ואנשים אחרים במצבם, אשר הם או הוריהם יושבו בכפרים נטושים על-ידי הגורמים המיישבים בשנים הסמוכות לקום המדינה. לטענת העוררים, בעוד שלקיבוצים ולמושבים היה לובי פוליטי חזק, אשר הביא להסדרת זכויותיהם במקרקעין עליהם יושבו באותן שנים, הרי שלעוררים ולאנשים דומים במצבם לא היה לובי מסוג זה ולכן זכויותיהם לא הוסדרו באופן רשמי אלא בהסכמה שבשתיקה בלבד. כמו המושבים והקיבוצים באותה העת, אף הורי העוררים יושבו במקרקעין ברשות, והשקיעו את עמלם ומרצם בבניינו ושיקומו של אזור שהיה קשה למגורים באותה העת, ותוך הגשמת חזון שהוצב לפתחם

ובתנאים קשים. אפליה זו הביאה לכך שהתמורה שקיבלו העוררים במסגרת העסקה הייתה נמוכה מהראוי, ואין ראוי כי מחדל זה אף ישפיע על אופן המיסוי של התמורה שקיבלו.

טענת מינהל מקרקעי ישראל, החכ"ל ועיריית בני ברק בתביעת הפינוי שהגישו נגד העוררים, כי העוררים והוריהם פלשו למקרקעין, הטענה עליה שב המשיב בהליך כאן, נועדה אך ורק כדי להפחית את גובה התשלום שישולם להם והיא נטענת בחוסר תום לב. העובדה כי במסגרת הסכם הגישור הוסכם כי התשלום הוא עבור רכישת בתיהם של העוררים וכי כך תואר התשלום בפסק הבוררות, תוך שנקבע כי הורי העוררים היו ברי רשות במקרקעין, מלמדת על אופיה של הזכות. זכות זו אמנם אינה זכות קניינית במקרקעין בהתאם לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן: "**חוק המקרקעין**"), אולם בשים לב לעובדה כי היא למעשה נותרה על כנה במשך עשרות שנים, הרי שהיא בבחינת "זכות במקרקעין" בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין.

19. המשיב לא נתן את דעתו לנתוני המקרה הספציפי של העוררים והוריהם, אשר הם בין היחידים אשר יושבו במתחם באותן שנים ראשונות של הקמת המדינה ושנותרו במתחם עד לפינויים כיום – קרוב ל-70 שנים לאחר יישובם במקרקעין. בכך שונה מעמדם של העוררים, מזה של רוב אלה שפונו מהמתחם.

20. המונח "זכות במקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק, ומבין ההגדרות המצויות שם, זכותם של העוררים נופלת בגדרן של שתיים מההגדרות שבסעיף: זכותם היא "זכות חכירה" לתקופה העולה על 25 שנים, הכוללת אף "זכות חזקה ייחודית"; כמו כן זכותם במקרקעין עולה כדי "הרשאה במקרקעי ישראל", אשר בפועל – כפי שהמציאות מלמדת – אינה מהסוג שלא היה נהוג לחדשה מעת לעת, שהרי טענה כנגד זכות זו הושמעה לראשונה רק כעבור כ- 60 שנים ממועד מתן ההרשאה. זכות זו היא "זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין, ומכיוון שמדובר בדירת מגורים מזכה שירשו מהוריהם, הרי שחל בעניינם הפטור הקבוע בסעיף 49ב(5) לחוק – כפי שאישר המשיב מלכתחילה.

<u>טענות המשיב</u>

21. <u>ביטול ההחלטה המקורית נעשה כדין</u>:

המשיב הודיע לעוררים כי חזר בו מהחלטתו להעניק להם פטור ממס שבח, תוך כעשרה שבועות בלבד ממועד החלטתו המקורית. משמצא המשיב כי טעה בהחלטתו וכי לעוררים לא הייתה "זכות במקרקעין" אלא "נכס" שמכירתו צריכה להתמסות במסגרת פקודת מס הכנסה, חובה היה עליו לתקן את החלטתו הראשונה ולכן פעולתו נעשתה כדין. למען הזהירות עשה מאוחר יותר המשיב שימוש אף בסמכותו הקבועה בסעיף 85(א)(3) לחוק, וביטל את שומתו מפאת הטעות שנפלה בה,

שכן כאמור, אין המדובר במכירה של "זכות במקרקעין" ולכן לא היה על המשיב לשום עסקה זו אלא להעביר את הטיפול בה אל פקיד השומה.

העוררים לא הצליחו להראות כל הסתמכות ושינוי מצב לרעה שנוצר אצלם עקב החלטתו הראשונה של המשיב, ובנסיבות אלה ובהתאם לפסיקה, יש לקבוע כי המשיב פעל כדין.

22. <u>מכירה של "נכס" הממוסה במסגרת הפקודה ולא במסגרת החוק</u>:

העוררים לא הצליחו להוכיח כי ניתנה להוריהם רשות להחזיק במקרקעין ולבנות שם את ביתם. העובדה שאינה שנויה במחלוקת, לפיה החזיקו העוררים והוריהם במקרקעין במשך עשרות שנים, אינה יוצרת להם "זכות במקרקעין", כמשמעותה בחוק. זכות זו חייבת לנבוע מרשות שניתנה לעוררים או להוריהם מאת בעל הזכויות במקרקעין, ורשות שכזו לא הוכחה. עצם ההחזקה במקרקעין על-ידי פולש, אינה יוצרת לפולש "זכות במקרקעין".

23. המשיב לא היה צד לפסק הבוררות, ולכן פסק זה אינו מחייב אותו. יתירה מזו, בהתאם להסכם הגישור, מטרתו של פסק הבוררות הייתה רק לקבוע את גובה התשלום/הפיצוי שיקבלו העוררים, ולכן ברור כי קביעות אחרות העולות מפסק הבוררת אינן מחייבות.

24. בהתאם להוראות סעיף 1 לחוק, זכות במקרעין היא אחת משלושת הזכויות הבאות: בעלות; חכירה לתקופה העולה על 25 שנים, או הרשאה להשתמש במקרקעי ישראל שניתן לראות בה מבחינת תוכנה כבעלות (כך נכתב בסעיפים 55, 71 ו-99 לסיכומי המשיב, מבלי להזכיר את המשך האמור בסעיף 1 לחוק – בעלות "או חכירה"). זכותם של העוררים אינה נכללת באף אחת מאפשרויות אלה, ולכן היא אינה עולה כדי "זכות במקרקעין".

25. כאמור, עצם ההחזקה במקרקעין במשך שנים ארוכות, אינה מקנה "זכות במקרקעין" לפי הדין. גם זכותו של פולש המחזיק בקרקע במשך 25 שנים, לפי סעיף 22 לחוק ההתיישנות, תשי"ח-1958, אינה נחשבת לזכות במקרקעין לפי החוק, אלא מהווה חסינות מפני תביעה להשבת המקרקעין בלבד. בעניין זה הפנה המשיב לפסק הדין בע"א 141/83 **בלה ראוך נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א** (10.3.1987).

26. החלטת המשיב לנהוג בעוררים כפי שנהגה רשות המסים בשאר הפולשים שפונו מהמתחם - הטלת מס על הפיצוי שקיבלו במסגרת פקודת מס הכנסה ולא במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, לא רק שאינה בבחינת אפליה של העוררים, אלא שהיא מחוייבות בהתאם לעקרונות הטיפול השוויוני לו מחוייב המשיב.

27. במסגרת סיכומיו (בסעיפים 56-57) העלה המשיב טענה בדבר טעות נוספת שגילה בהחלטתו והמצדיקה את ביטולה. המשיב, בהחלטתו המקורית, העניק לעוררים פטור ממס שבח מכוח סעיף 49ב(5) לחוק, העוסק בפטור ממס בעת מכירת דירת ירושה. בסעיף 49ב(5)(ב) נקבע כי על המוריש

להיות "בעלה" של הדירה. לטענת המשיב שנטענה לראשונה בסיכומים, מכיוון שהורי העוררים לא היו בעלי זכות בעלות במקרקעין, לא חל בעניינם הפטור שבסעיף 49ב(5) לחוק.

<u>דיון והכרעה</u>

28. העוררים הציבו לפתחנו שתי שאלות מרכזיות: א. סמכות המשיב לחזור בו מהחלטתו הראשונה והאופן בו יושמה סמכות זו; ב. סיווג הזכות שנמכרה. אדון בשאלות אלה כסדרן.

א. <u>סמכות המשיב לחזור בו מהחלטתו הראשונה והאופן בו יושמה סמכות זו</u>

29. העוררים טוענים כי משאימץ המשיב בהחלטתו מיום 5.12.2017 את שומתם העצמית, זו הפכה לשומה סופית ולמשיב לא הייתה שמורה הזכות לחזור בו ולתקן את החלטתו. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, אציע לחבריי לדחות את טענות העוררים בעניין זה.

30. המשיב, ככל רשות מנהלית, מוסמך לפעול ומוסמך אף לתקן טעויות אליהן הוא סבור כי נקלעו החלטותיו הקודמות. סעיף 85 לחוק קובע מסגרת זמן לתיקון שכזה – 4 שנים. ובלשונו של סעיף 85(א) לחוק:

> **המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:**
>
> **(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;**
>
> **(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;**
>
> **(3) נתגלתה טעות בשומה.**

כפי שנקבע בע"א 736/87 **יעקב יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת** (3.6.1991) (להלן: "**עניין יעקובוביץ**"), הלשון "**התגלתה טעות בשומה**" בה נוקט סעיף 85(א)(3) לחוק, אין עניינה מוגבל ומצומצם אלא היא חולשת על טעויות עובדתיות ומשפטיות כאחת. אם המשיב סבור כי שגה באופן סיווג הזכות שנמכרה וכי נפלה טעות בשומה שאישר, רשאי הוא לתקנה ובמקרה כאן – לבטלה.

31. יש אכן משמעות לכך שהשומה הפכה לסופית, אולם משמעות זו מוגבלת במבחני האיזון שקבע המחוקק ושעיצבה הפסיקה, ובלשונו של כבוד השופט (כתוארו אז) א' ברק **בעניין יעקובוביץ** (פסקה 11):

"טוענים המערערים כי מתן פירוש רחב לסמכות שבסעיף 85(3) ייתר את כל העקרון של שומה עצמית שהפכה "סופית". אלא שהשומה הסופית מעולם לא היתה סופית במובן שהמערערים היו אולי חפצים שתהיה, שהרי הסמכות לתקן שומה, על פי סעיף 85, עומדת למנהל רק לאחר שהשומה הופכת להיות סופית (ראה לדוגמא: ע"א 494/76 קרול נ' מנהל מס שבח, לא(3) 239, 242). אין כוונתנו שהפיכתה של השומה ל"סופית" היא חסרת כל משמעות. מעבר למשמעויות הטכניות-פרוצדוראלית שנובעות מכך, ישנה לסופיות חשיבות גם לעניין תיקון השומה. ראשית, הסמכות לשנות שומה מוגבלת לארבע שנים מיום הפיכתה לסופית. שנית, שומה זמנית ניתנת לשינוי מכל טעם מבוסס, ואין לנישום כל זכות להסתמך על שנקבע בה. לעומת זאת, מרגע שהפכה השומה לסופית אנו מכירים בזכותו של הנישום להסתמך על שנקבע בה, ותיקונה יעשה רק כאשר ימצאו שיקולים ואינטרסים שיצדיקו פגיעה בהסתמכותו זו."

לא יכולה להיות מחלוקת כי המשיב פעל במסגרת הזמן העומדת לרשותו, ומה שיש לבחון הוא האם החלטתו של המשיב נעשתה תוך שקילת השיקולים הנדרשים. השיקול העיקרי שעל המשיב היה לשקול הוא אינטרס ההסתמכות של העוררים על החלטתו לאשר את שומתם העצמית. אינטרס זה עשוי להיות חזק במיוחד, במקרה בו שינה נישום את מצבו בעקבות החלטתו של המשיב. אלא שבמקרה כאן, לא הועלתה כל טענה מסוג זה.

המשיב הודיע לעוררים כי הוא חוזר בו מהחלטתו, כבר במכתבו מיום 22.2.2018, כעשרה שבועות בלבד לאחר החלטתו הקודמת. אכן, במועד זה לא הודיע המשיב כי הוא עושה שימוש בסמכותו שבסעיף 85 לחוק, שכן ייתכן וסבר כי הדבר אינו נדרש, אולם החלטתו הברורה לפיה חובה על העוררים לדווח על העסקה שבצעו לפקיד השומה וכי הם אינם פטורים מתשלום מס בגינה – הובהרה לעוררים באופן שאינו משתמע לשני פנים. השאלה האם היה על המשיב להכריז על ביטול השומה תוך עשיית שימוש ברור ומפורש בסמכותו שבסעיף 85 לחוק, או שדי היה במכתב ששלח והמבהיר כי לטענתו כלל לא חל חוק מיסוי מקרקעין, אינה דורשת הכרעה, שכן אין מחלוקת כי חודשים בודדים לאחר מכן (ביום 15.7.2018) שלח המשיב "למען הזהירות" אף הודעה בה הבהיר כי עושה הוא שימוש בסמכותו הקבועה בסעיף 85 לחוק. לענייננו מה שחשוב הוא כי תוך כעשרה שבועות ידעו העוררים כי אין ביכולתם להסתמך על החלטתו המקורית של המשיב. יתירה מזו וכפי שכבר נאמר, בפי העוררים לא נשמעה כל טענה בדבר שינוי מצבם לרעה בעקבות החלטתו המקורית של המשיב והסתמכותם עליה.

במצב דברים זה, בשים לב לכך שפעולתו של המשיב הייתה בתוך פרק הזמן שקבע לכך המחוקק, איני סבור כי יש מקום לטענות העוררים כי המשיב פעל בחוסר סמכות או בניגוד לדין, כששינה את עמדתו וקבע כי דין העסקה להתמסות במסגרת פקודת מס הכנסה.

32. בפי העוררים טענה נוספת, על כך שבמכתב מיום 22.2.2018 בו הודיע המשיב על שינוי עמדתו, הסתמך המשיב על שיקול דעת שהפעיל גורם אחר, היועץ המשפטי של פקיד שומה גוש דן. אין חולק כי על המשיב להפעיל את שיקול דעתו שלו ולבחון את הדברים בעצמו, ודאי במקרה בו השאלה המרכזית היא האם מדובר במכירה של "זכות במקרקעין" אם לאו, עניין המצוי בתוך תחום אחריותו של המשיב. אלא שגם בעניין זה איני מוצא די בטענות העוררים. עיון במכתב ששלח המשיב לעוררים ביום 21.3.2018, במענה למכתב ששלח מייצגם אל המשיב, מעלה כי המשיב הפעיל את שיקול דעתו שלו ובחן אף הוא את העניין. על החלטה זו הוגש הערר שלפנינו, ובה כאמור הבעיה עליה הצביעו העוררים, מתכהה.

כך או אחרת ובהתאם לכלל הבטלות היחסית, בסופו של דבר, אם במסגרת כתב התשובה לערר ואם במסגרת מכתב נוסף ששלח המשיב לעוררים מאוחר יותר, לא יכול להיות ספק כי המשיב הפעיל את שיקול דעתו העצמאי כנדרש, ולכן אין בטענות העוררים בעניין זה כדי להצדיק את ביטול החלטות המשיב.

לאור כל האמור, אציע לחבריי לדחות את טענות העוררים בעניין סמכותו של המשיב לחזור בו מהחלטתו ובעניין הפגמים שמצאו העוררים בדרך התנהלותו של המשיב בעניין זה.

ב. **<u>סיווג הזכות שנמכרה</u>:**

33. העסקה הניצבת במוקד ערר זה, היא מכירת הזכות שהייתה לעוררים במקרקעין, לידי החכ"ל, כפי שמכירה זו התגבשה במסגרת פסק הבוררות.

34. קודם שאפנה לבחינה משפטית של אופיה של הזכות שהייתה בידי העוררים ושתמורתה קיבלו העוררים את התשלום שקיבלו, אבקש לציין כי הסיפור שמתארים העוררים, ידוע ומוכר והיא אף הגיע לפתחם של בתי המשפט. בדברי הסבר להצעת חוק פיצוי מפונים בני רשות, התשע"ט-2018, שהוגשה לכנסת העשרים אך לא הבשילה לכדי חוק, נכתב:

> **רבים מתושבי השכונות בערים מתמודדים ... עם צווי פינוי מבתיהם ... מהבתים שבהם גדלו וגידלו את ילדיהם. המדינה היא זאת שיישבה את אותם התושבים במקום מגוריהם, והמדינה היא זאת שביקשה לגייס אותם לפרויקט לאומי של יישוב שכונות שבמקרים רבים ניצבו בקו העימות. חלק מהתושבים יושבו בבתיהם לפני הקמת המדינה וחלקם שנים ספורות לאחר הקמתה. עם זאת, מעמדם המשפטי בקרקע לא הוסדר מעולם. ... למעשה, נמנעה מהתושבים האפשרות להבטיח את זכויותיהם בקרקע. 70 שנים חלפו מאז ההכרזה על עצמאותה של המדינה, אך מזה 70 שנים שמוסדות המדינה מתייחסים לתושבים אלו כבנים חורגים, ואף גרוע מזה – כ"פולשים".**

כמובן, הסוגיה שניצבת לפתחנו נוגעת לסיווג הזכות הספציפית של העוררים שלפנינו, בהתאם לראיות שהוצגו לפנינו ובייחס לכך בלבד.

35. אופיה של הזכות שהייתה בידי העוררים – תמורתה קיבלו העוררים את התשלום מהחכ"ל, עשוי להוביל לתחולתם של דברי חקיקת מס שונים וכתוצאה מכך, לפחות בחלק מהמקרים, אף לתוצאות מס שונות.

36. דברי החקיקה אשר עשויים לחול, הם פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין. בהתאם לדברי חקיקת מס אלה, עסקת מכר עשויה להיות מסווגת בשלושה אופנים:

א. כעסקה פירותית, הממוסה במסגרת פרק ב לפקודה;

ב. כעסקה הונית, במסגרתה נמכר "נכס" - כמשמעות מונח זה בסעיף 88 לפקודה, הממוסה במסגרת חלק ה לפקודה;

ג. כעסקה הונית, במסגרתה נמכרה "זכות במקרקעין" - כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, הממוסה במסגרת חוק זה.

המחלוקת בין הצדדדים לערר זה נוגעת לסיווגה של הזכות שמכרו העוררים כ-"זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין. על אף האמור, כדי לפרוס את מלוא היריעה הנדרשת, אפנה ראשית לעיין בהגדרת המונח "נכס" בחלק ה לפקודה.

37. הגדרת המונח "נכס" בסעיף 88 לפקודה, היא אחת מהוראות הניתוב העיקריות, ממנה נובע איזה דבר חקיקת מס יחול על עסקת מכירה. למען הפשטות, ניתן לחלק את הגדרת המונח "נכס" בסעיף 88 לפקודה, לשני חלקים: החלק הפותח והעיקרי של ההגדרה – בו מצוי התוכן החיובי של המונח "נכס", ולצידו רשימת חריגים בהם לא תחול ההגדרה שבסעיף והדבר שנמכר לא ייחשב כ-"נכס", כך שמכירתו לא תמוסה במסגרת חלק ה לפקודה. נפנה לעיין בשני חלקי ההגדרה.

38. החלק הראשון והעיקרי של ההגדרה, מגדיר "נכס" באופן רחב:

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל ..."

מדובר בהגדרה רחבה, אשר נועדה ללכוד ברשת המס כל מכירה. "נכס" כולל כל רכוש, בין מקרקעין בין מטלטלין, כל זכות באשר היא, בין בישראל ובין מחוצה לה. היקף פריסתה הרחב של ההגדרה עלול ללכוד כל עסקת מכר, ולא להותיר מרחב תחולה לשום חקיקת מס אחרת. במילים אחרות, כל מכירה עשויה להתמסות מכוח חלק ה לפקודה, החלק הממסה רווחי הון.

כדי לסייג הוראה רחבה זו, בא המשך הסעיף וקובע להגדרת "נכס" את החריגים הבאים:

" "נכס" - כל רכוש ... , <u>למעט</u> (ההדגשה אינה במקור – א.ג.) –

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור. "

החלק השני של הגדרת "נכס" כולל ארבעה מקרים בהם מה שנמכר לא ייחשב כ- "נכס", ולכן מכירה זו לא תמוסה במסגרת חלק ה לפקודה. ארבעה חריגים אלה להגדרה, שונים זה מזה בתוכנם ובתוצאות הנובעות מהחרגתם מהגדרת "נכס". בשניים מהמקרים תוצאת ההחרגה תהא הפניה להוראות חוק אחרות, במסגרתן יוטל המס, ובשניים אחרים מהמקרים תוצאת ההחרגה תהא לרוב (אך לא תמיד) שרווחי המכירה כלל לא ימוסו. אפרט בקצרה אודות ארבעת המקרים בהם נקבע כי אין המדובר ב- "נכס":

א. החריג הראשון להגדרת נכס, חל כאשר מדובר ב- "**מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי** ...". מדובר במקרה בו אדם מוכר לדוגמה שולחן או כסא המשמשים אותו בביתו. במקרים כאלה, לרוב, אין המדובר בפעילות פירותית עסקית של מכירת חפצים מסוג זה, ולכן לא יחול חלק ב לפקודה. מכירת חפצים מסוג זה, בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף, הוחרגה מהגדרת "נכס", ולכן היא לרוב לא תמוסה כלל [וזאת מתוך רצון של המחוקק למשוך את ידיו ממיסוי מכירת מטלטלין לשימוש עצמי, מטעמים שונים (בקצרה: צפי לתשואת מס זניחה שאינה מצדיקה את הפעלת מערכת המס; רצון להימנע מאפקט נעילה שיפגע ביכולת למכור ולקנות מטלטלין חלופיים, וטעמים נוספים)].

ב. החריג השני להגדרה חל כאשר מדובר במכירה של "**מלאי עסקי**". במקרה כזה, לא יחול חלק ה לפקודה והמכירה תמוסה כעסקה פירותית של הכנסה מעסק, במסגרת חלק ב לפקודה.

ג. החריג השלישי להגדרת "נכס" דומה בפועלו לחריג הראשון להגדרה, במובן זה שכאשר הוא חל, המכירה אינה מנותבת באופן אוטומטי לחקיקת מס אחרת, ולכן תוצאת הדברים תהא לרוב העדר מיסוי כלל (אלא אם בנסיבות המקרה ייקבע כי חל פרק ב לפקודה). החריג השלישי חל כאשר מדובר במכירה של – "**זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח**". דוגמה אחת למקרה בו יחול חריג זה, היא כאשר נמכרת זכות חזקה במקרקעין של דייר מוגן, לפי חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972 (דוגמה זו נזכרת בהצעת החוק ומבחינת היסטוריה חקיקתית היא המקרה שככל הנראה ראה המחוקק באותה העת לנגד עיניו). חריג זה להגדרת "נכס" חל כאשר הזכות של המוכר אינה עולה כדי "זכות במקרקעין", כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין. במצב דברים זה, אין

המדובר לרוב במכירה שיש לאפיינה כעסקה פירותית – ולכן לא חל חלק פרק ב לפקודה, אין המדובר כאמור במכירה של "זכות במקרקעין" – ולכן לא חל חוק מיסוי מקרקעין, ולאור החרגת הזכות שנמכרה מהגדרת "נכס" – לא יחול אף חלק ה לפקודה ותוצאת הדברים כאשר חל חריג זה, תוצאת הדברים תהא לרוב העדר מס כלל.

ד. החריג הרביעי להגדרת "נכס", דומה לחריג השני, בכך שאף הוא מנתב את האירוע להתמסות במסגרת דבר חקיקה שיוחד למיסוי עסקאות מהסוג המדובר. החרגה זו חלה כאשר מדובר במכירה של "**זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין ...**". למקרים מסוג זה ייחד המחוקק דבר חקיקה ספציפי, חוק מיסוי מקרקעין, הממסה עסקאות הוניות במסגרתן נמכרות "**זכויות במקרקעין**" (וכן במקרים בהם נמכרות "זכויות באיגוד מקרקעין", עניין שאינו רלוונטי לנו כאן).

39. אל החריג השלישי להגדרת "נכס" – אשר עשוי להיות רלוונטי למקרה כאן, עוד נשוב בהמשך, אולם כעת באה העת להתמקד במחלוקת שבין הצדדים בערר שלפנינו. מחלוקות זו נוגעת לחריג הרביעי להגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה, ההחרגה החלה כאשר מה שנמכר הוא "**זכות במקרקעין**", כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. במקרה כזה, כאמור לעיל, יחול חוק מיסוי מקרקעין ולא תחול הפקודה.

העוררים טוענים כי הזכות שמכרו היא "זכות במקרקעין" ולכן יש למסותם במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, ואילו המשיב טוען כי התשלום שקיבלו העוררים אינו בעד "זכות במקרקעין" ולכן לשיטתו חלה על העסקה פקודת מס הכנסה.

40. קודם שאבחן את הגדרת המונח "זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין, אזכיר כי הגדרה זו שונה ואינה בהכרח תואמת את הזכויות שהוכרו כזכויות קנייניות בחוק המקרקעין. כפי שנקבע מפי הנשיא (דאז) כבוד השופט י' לנדוי בע"א 265/79 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' אהרן ומרגלית בן עמי** (1.9.1980):

> **"חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין."**

בכל הנוגע להגדרת המונח "זכות במקרקעין", סוכמו הדברים בפי פרופ' א' נמדר, באופן הבא [א' נמדר, מס שבח מקרקעין, חלק ראשון, בסיס המס, מהדורה שביעית, 2012 (להלן: "**נמדר – מס שבח**"), עמ' 157-158]:

תיק חיצוני:

"מטרתו של חוק מיסוי מקרקעין הינה למסות את השבח שנוצר ממכירתם של נכסים הוניים הקשורים בקשר הדוק עם המקרקעין. המאפיין את ה"נכסים" הללו – הנקראים "זכות במקרקעין" – אינה העובדה שהינם זכויות "קנייניות" כמשמעותן בחוק המקרקעין, אלא מידת הזדהותם עם מקרקעין או עם היכולת המירבית להנות הנאה כלכלית מהם. כך, למשל, זכויות כמו "זיקת הנאה" ו- "זכות קדימה" אינן נחשבות לזכות במקרקעין לפי החוק למרות היותן זכויות קניינינות. לעומת זאת, בעלות שבירושר נחשבת לזכות במקרקעין, למרות שאינה מהווה זכות קניינית מאז שנכנס חוק המקרקעין לתוקף ב-1969."

חוק המקרקעין לחוד וחוק מיסוי מקרקעין לחוד, כל חוק והגדרותיו, כל חוק ותכליותיו. אנו נדרשים לחוק מיסוי מקרקעין אשר תכליתו קביעת חוק מס מיוחד למיסוי עסקאות הוניות במקרקעין בישראל, ואל הגדרותיו אפנה.

41. המונח "זכות במקרקעין" ומונחי המשנה הנלווים לו, מוגדרים בסעיף 1 לחוק, באופן הבא:

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שבירושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה –

"הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;

"מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעי ישראל;

"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

"חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

עיון בהגדרה זו, אשר נדונה בפסקי דין רבים ובספרות ענפה, מלמד כי "זכות במקרקעין" – היא אחת מבין שלושת הזכויות הבאות:

א. בעלות;

ב. חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים (בעבר, עד תיקון 40 לחוק שהתקבל בשנת 1997, הסתפק הסעיף בכך שהחכירה עולה על עשר שנים);

ג. הרשאה במקרקעי ישראל, אפילו אם ניתנה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים, אשר ניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה, ובתנאי שאין המדובר בהרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת.

42. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, אני סבור כי ניתן לקבוע כי הזכות שמכרו העוררים, אינה כלולה באחת משתי האפשרויות הראשונות הכלולות בהגדרת המונח "זכות במקרקעין":

א. בעלות: זכות הבעלות אינה מוגדרת בחוק מיסוי מקרקעין, אך משמעותה ידועה והיא זו המוכרת מחוק המקרקעין. אין מחלוקת בין הצדדים כי לעוררים אין זכות בעלות במקרקעין.

ב. חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים: העוררים טענו כי הזכות שהייתה בידיהם היא זכות חכירה לתקופה העולה על 25 שנים - ולכן היא זכות במקרקעין. אציע לחבריי לדחות טענה זו.

בטיעונם הדגישו העוררים כי הוריהם והם, החזיקו בפועל במקרקעין, החזקה שהיא בבחינת "זכות חזקה יחודית" – כך שיכלו לעשות במקרקעין כבשלהם וללא הגבלות יתירות, במשך תקופה העולה באופן ניכר על עשרים וחמש שנים.

אין מחלוקת כי כך בפועל אכן היה, אולם דומני כי לעניין ההגדרה של המונח "זכות במקרקעין" ובכל הנוגע לאפשרות השניה בהגדרה – חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים – אין בכך די.

כדי שייקבע כי לפנינו "זכות במקרקעין" מסוג של חכירה לתקופה העולה על 25 שנים, נדרש כי לבעל זכות החכירה תהא במועד תחילת החכירה, זכות משפטית ידועה וברורה להחזיק במקרקעין תקופה העולה על 25 שנים. העוררים לא יכולים להצביע על כך שבמועד בו לטענתם נמסרו להוריהם המקרקעין, ניתנה להם באופן ברור זכות משפטית שאורכה נקבע מראש ככזה העולה על 25 שנים. אכן, הגדרת המונח "חכירה לתקופה" בסעיף 1 לחוק, כוללת גם את - "**התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם**" – אלא שגם תקופה זו הניתנת להארכה מכוח הסכם אופציה, חייבת להיות תקופה ברורה שנקבעה מראש בהסכם ואשר משך הזמן הנובע ממנה, יחד עם תקופת החכירה המקורית, עולה על עשרים וחמש שנים. כאמור לעיל, אין בידי העוררים להראות כי ניתנה להם הזכות להחזיק במקרקעין פרק זמן ידוע ומוגדר מראש, ולכן ברור כי לא ניתן להצביע על מועד כלשהו בו הייתה בידי העוררים (או הוריהם) זכות משפטית להחזיק במקרקעין פרק זמן העולה על 25 שנים. במצב דברים זה, לא ניתן לומר כי בידי העוררים הייתה זכות במקרקעין, מכוח חלק זה של ההגדרה.

נותר אפוא לבחון את טענתם האחרת של העוררים, והיא כי הזכות שבידיהם עולה כדי "הרשאה במקרקעי ישראל", בהתאם לאפשרות השלישית שבהגדרת "זכות במקרקעין".

43. "הרשאה במקרקעי ישראל", תיחשב כ-"זכות במקרקעין" בהתאם לסעיף 1 לחוק, אם היא תעמוד בשורה של תנאים מצטברים:

א. "**הרשאה**": ניתנה למחזיק הרשאה - רשות להחזיק במקרקעין. ברור כי מי שמחזיק במקרקעין ללא רשות אלא כתוצאה ממעשה פלישה, אינו בעל זכות אותה ניתן לאפיין כ- "הרשאה במקרקעי ישראל".

ב. "**במקרקעי ישראל**": הוראה זו אינה חלה על מקרקעין שהם לדוגמה בבעלות פרטית, אלא רק על "מקרקעי ישראל". ההגדרה מפנה לעניין זה לחוק יסוד מקרקעי ישראל, שם נקבע בסעיף 1, כי – "מקרקעי ישראל" הם – "**המקרקעים בישראל של המדינה, של רשות הפיתוח או של הקרן הקימת לישראל**".

ג. אופי ההרשאה ותוכנה - "**שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה**": לא כל הרשאה לשימוש במקרקעין, תיצור זכות העולה כדי "זכות במקרקעין". תוכן ההרשאה צריך להיות בעל גוון משפטי מחייב – ולא ציפיה גרידא; ההרשאה צריכה להינתן במסגרת הסכם בין הצדדים, ותוכן ההרשאה צריך להיות כזה המאפשר שימוש מירבי במקרקעין, כדרך השימוש הנהוג בידי בעלים או חוכרים. פרופ' א' נמדר תיאר זכות זו באופן הבא [נמדר – מס שבח, עמ' 183]:

> **"ההרשאה לשימוש במקרקעין צריכה להיות זכות משפטית המלווה במסירת החזקה היחודית במקרקעין, ואין זה מספיק שהמורשה יהיה רשאי לעשות שימוש חלקי במקרקעין."**

ד. משך ההרשאה – "**אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים**" אך "**למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת**": כפי שראינו לעיל, חכירה תיחשב כ-"זכות במקרקעין", רק אם היא לתקופה העולה על 25 שנים. המחוקק רצה להרחיב את פריסת תחולתו של חוק מיסוי מקרקעין, כך שזו תכלול גם עסקאות נוספות. אין חולק כי לנגד עיניו ראה המחוקק את הזכויות הנובעות מהסכמים הנוהגים במגזר החקלאי – הסכמי "בר רשות". במסגרת הסכמים אלה, ניתנת לחקלאי בדרך כלל הרשות להחזיק במקרקעין במשך 3 שנים בלבד, אלא שבפועל הסכמים אלה מתחדשים מעת לעת, כך שלמעשה הוא נוהג במקרקעין מעין מנהג בעלים וחוכרים. מצב דברים זה הוא תוצאת מערכת היחסים המיוחדת בין מדינת ישראל לבין המגזר החקלאי. מחד – מבחינה משפטית פורמאלית היקף הזכויות שיש למחזיק מצומצם והוא למשך 3 שנים בלבד, אך מאידך – במציאות, ההסכמים מתחדשים והחקלאי לרוב אינו נדרש לפנות את המקרקעין אלא במקרים מיוחדים (כגון כאשר משתנה ייעוד המקרקעין משימוש חקלאי לשימוש אחר).

כדי ללכוד ברשתו של חוק מיסוי מקרקעין זכות כאמור, נדרשו למחוקק שני תיקוני חקיקה. בתיקון הראשון (תיקון 15 לחוק מיסוי מקרקעין, מיום 11.7.1984) שולבה אמנם בהגדרת "זכות במקרקעין" גם "הרשאה להשתמש במקרקעין", אולם בהתאם להגדרה דאז, הרשאה זו נדרשה להשתרע על תקופה של 10 שנים ומשך זמן זה היה צריך להיקבע מראש בהסכם שבין הצדדים. במצב דברים זה, קבע בית המשפט העליון בע"א 727/86 **מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים נ' אביגיל מחסרי ואח'** (26.6.1989) (להלן: "**עניין מחסרי**"), כי נוכח לשונו הברורה של הסעיף, אין די בציפייה ובסבירות התמשכות החכירה, אלא כפי שקבע בשעתו החוק, על ההסכם שבין הצדדים לקבוע כי החכירה תשתרע על-פני תקופה העולה על 10 שנים. בתיקון החקיקה השני (תיקון 33 לחוק מיסוי מקרקעין, משנת 1996) נקבעה ההגדרה בנוסח כפי שהוא לפנינו. בהתאם להגדרה זו, הרשאה במקרקעי ישראל, אשר תוכנה דומה לבעלות או לחכירה, אף לתקופה קצרה מ-25 שנים (ובשעתו – 10 שנים), תיחשב ל-"זכות במקרקעין". מהגדרה רחבה זו הוחרגו רק מקרים בהם לא נהוג לחדש את ההרשאה מעת לעת (אין כיום חולק כי הגדרה רחבה זו לוכדת ברשתה עסקאות של "בר רשות" במגזר החקלאי, מהסוג שנדון בעניין מחסרי). תוצאת הדברים היא כי הרשאה המתירה שימוש נרחב במקרקעין לפרק זמן ארוך – אשר לא הוגדר ונקבע מראש, תיחשב כ-"זכות במקרקעין".

44. **העדר דרישת כתב**: עניין זה אינו נוגע ל-"הרשאה במקרקעי ישראל" דווקא, אלא הוא מתייחס לכלל המכירות הממוסות במסגרת חוק מיסוי מקרקעין. בניגוד לחוק המקרקעין, בו קיימת דרישת כתב, הרי שבחוק מיסוי מקרקעין אין דרישה כאמור. בהקשר של הרשאה במקרקעי ישראל, סיכם פרופ' נמדר את ההלכה בעניין זה – כך [נמדר - מס שבח, עמ' 183]:

> **"אין צורך שהרשאה זו תינתן בהסכם בכתב וגם הרשאה בעל פה תענה על דרישות החוק."**

מצאתי לנכון להדגיש עניין זה, שכן אין חולק כי הורי העוררים לא נקשרו בהסכם בכתב במסגרתו ניתנה להם רשות להחזיק במקרקעין, אלא שכאמור עניין זה אינו ניצב כתנאי סף.

<u>מן הכלל אל הפרט</u>

45. לאחר שסקרתי את המסגרת החוקית, אפנה ליישומה על עובדות המקרה שלפנינו – האם הייתה בידי העוררים "הרשאה במקרקעי ישראל" המהווה "זכות במקרקעין" לפי החוק. כדי לבחון שאלה זו, אעבור על כל אחד מהרכיבים הדרושים כדי שייקבע כי בידי העוררים הייתה "הרשאה במקרקעי ישראל" – כמפורט לעיל.

46. <u>פולשים או ברי רשות</u>? - המשיב טוען כי העוררים (ולמעשה כבר הוריהם) פלשו למקרקעין. העוררים מנגד, דוחים טענה זו, במידה רבה של כעס ותחושת פגיעה, והם טוענים כי הם יושבו

במקרקעין על ידי הגורמים המיישבים באותה העת, וכי הם החזיקו במקרקעין ברשות ובדין ולא כתוצאה ממעשה פלישה.

לאחר שבחנתי את טענות הצדדים בעניין זה, אציע לחבריי לאמץ את גרסת העוררים ולדחות את זו של המשיב, ולקבוע – כפי שנקבע כבר בפסק הבוררות – כי ניתנה להורי העוררים הרשות להחזיק במקרקעין. הגעתי למסקנה זו לאור עדויות העוררים, המסמכים שהגישו וחיזוקים נוספים שאני מוצא לכך – כפי שיפורט להלן.

47. עדויות העוררים: שניים מבין העוררים – אחד מכל אחת מהמשפחות, העידו לפנינו, העורר 1 - יהושע וייס (להלן: "**יהושע**") והעורר 3 – ברוך וייס (להלן: "**ברוך**"). עדותם של העוררים הייתה רציפה, ברורה ועקבית. אני מוצא כי יש לתת אמון בעדויות אלה.

בהתאם לעדויות אלה, העוררים (בהיותם פעוטות) והוריהם עלו לארץ מהכפר טרץ שברומניה, בשנים הסמוכות להקמת המדינה, במסגרת עלייה שאורגנה על-ידי המוסדות שעסקו בשעתו בכך. האניה בה הגיעו עגנה בנמל חיפה, ומשם (עמ' 7 לתצהירו של יהושע, סעיפים 71-80) –

> **"מחיפה נלקחנו על ידי נציגי הסוכנות היהודית לארץ ישראל לג'אמוסין א-שארקייה, כך נקרא כפר ערבי שתושביו נטשו אותו בעת מלחמת השחרור ושם למעשה ממוקמים המקרקעין (הירקון 60, 62 בבני ברק). ...**
>
> **קיבלנו מאנשי הסוכנות היהודית את המקרקעין לידינו וכן פרה וסוס כדי שנוכל להתחיל ולהתפרנס ואוהל בו התגוררנו עד שקיבלנו צריף למגורים. אבי ודודי הועסקו בעבודות חקלאיות באמצעות הסוכנות יהודית ... הרשויות והמוסדות ליוו אותנו בחבלי הקליטה וסייעו לנו להקים משק חקלאי קטן שכלל פרות לחלב, לול וסוסים. במקביל קיבלנו מהרשויות צריפים למגורים ובנינו מחסות לבעלי החיים שלנו. ... עם השנים בנינו גם את בית המגורים שלנו במקרקעין ותוספות בנייה, והכל בעידוד ובאישור הרשויות."**

את הטענה כי מיד עם בואם ארצה יושבו במקרקעין, יכל המשיב לסתור אם היה מראה כי להורי העוררים הייתה אי פעם כתובת שונה, מלבד במקרקעין. המשיב לא הראה כאמור.

בעדותו לפנינו שב יהושע על עיקר הדברים (עמ' 14 לפרוטוקול):

> **"ש. מאיזה שנה לטענתך אתם ברי רשות במקרקעין?**
>
> **ת. משנת 1951. עלינו לקרקע על ידי כך שהסוכנות היהודית והמדיניות שהייתה באותו הזמן ליישב אנשים שיש להם רקע חקלאי בפרברי הערים.**
>
> **ש. בן כמה היית בשנה הזו?**
>
> **ת. בן שנתיים וחצי."**

בנוסף, תיאר יהושע בעדותו פניות חוזרות ונשנות אל הרשויות השונות, בבקשה להסדרת מעמדם במקרקעין (עמ' 12-13 לפרוטוקול):

תיק חיצוני:

"אני והורי ניסינו מס' פעמים להסדיר את כל העניין הזה וניגשנו הרבה פעמים למרכז מקרקעין וניסינו להסדיר את זה והם סירבו באופן מוחלט, פתחו מפות והראו לי שמקום הזה אינו מוגדר. שנים על גבי שנים טורטרנו ובמשך השנים קיבלנו אישורים לבנות שם עסקים ואת הבית, שילמנו מיסים כל הזמן ואף אחד לא ביקש מאיתנו לעזוב שם. להפך, אמרו לנו שב שם ...
אנחנו רצינו להיות כמו הקיבוצים, כמו המושבים שלהם היה לובי כנראה שפעל והסדיר את העניינים. לנו לא היה שום לובי ועמדו נגדנו וטרטרו אותנו בלי סוף. היו חלק שכן קיבלו, והוסדר העניין, עקב זה שהיו להם אנשים מקורבים בתוך המינהל."

גם מעדותו של ברוך עלתה תמונה זהה: העוררים עלו לארץ (בגיל רך) יחד עם הוריהם, והם יושבו במקרקעין, מייד בסמוך להגעתם לארץ, על-ידי הגורמים המיישבים.
אני מוצא לתת אמון בדברי העדים. אמון זה נובע מהתרשמותי מעדותם, והוא מתחזק לנוכח המסמכים שצירפו לתצהירים שהגישו.

48. מסמכים שצורפו ומשמעותם: העוררים טענו כי התקשו למצוא מסמכים שהיו בעבר בידיהם, שכן חלפו עשרות רבות של שנים מאז ניתנה להם הרשות לישב במקרקעין, אולם על אף חלוף השנים, הם מצאו שורה לא מבוטלת של מסמכים אותם צרפו לתצהירים.
העוררים צרפו תמונות משפחתיות מימים עברו, מהם ביקשו להוכיח כי המשפחה אכן החזיקה במקרקעין מיני אז. תמונות אלה עשויות להצטרף לעדותם של העוררים (בהן מצאתי לתת אמון), אך הן איננן בבחינת ראיה חיצונית התומכת בדברים. לאור זאת אתמקד בסוג אחר של מסמכים, כזה המתאר קשר בין העוררים (והוריהם) לבין רשויות שונות:
א. בקשת היתר בניה משנת 1962, לתוספת לבית מגורים קיים. מבקשה זו ניתן ללמוד שני דברים: ראשית, כי היה להורי העוררים במקום כבר בית מגורים בנוי, לו התבקשה תוספת. שנית וחשוב עוד יותר, דרכו של עולם כי מי שפלש למקרקעין, לא מגיש לגורם רשמי בקשות. הגשת הבקשות עשויה לתמוך בטענה כי הורי העוררים ידעו כי יושבו במקום ברשות, ולכן לא חששו כי פנייה מצידם תוביל לפינויים.
ב. אישורים מהשנים 1962 ו- 1963 על תשלום היטלי תיעול, כביש וביוב. מדובר בתשלומים שמשלם מי שסבור כי הוא מצוי במקרקעין ברשות ולאורך זמן.
ג. העוררים העידו כי פנו בשנת 1981 במכתב לראש ממשלת ישראל, מנחם בגין ז"ל, בבקשה כי יפעל להסדרת זכויותיהם במקרקעין. העוררים לא מצאו את הפנייה עצמה, אולם הם צרפו לתצהירם את המענה שקיבלו, במסגרתו נכתב כי פנייתם נקראה בתשומת לב רבה וכי "פנינו

בעניינך אל הנהלת מינהל מקרקעי ישראל". ושוב, פולש שצריך לחשוש מפינוי, סביר להניח כי לא היה פונה בעניינו לראש ממשלת ישראל, מיוזמתו ומבלי שאיש דרש ממנו דבר.

ד. אישורים שונים מטעם עיריית בני ברק וגורמים נוספים, להקים במקרקעין בית מלאכה ומוסך.

ה. שתי פניות בכתב אל מינהל מקרקעי ישראל, של עורכי דין ששכרו העוררים כדי שיפעלו להסדרת זכויותיהם במקרקעין:

מספר תכתובות של עו"ד שמחה גורמן (אשר על אף ששם משפחתו כשם משפחתי, הוא אינו מוכר לי כלל – א.ג) משנת 1981, מטעם העוררים עם מינהל מקרקעי ישראל. לפניות אלה צורף אף תצהירו של העורר 3, ברוך וייס, מיום 16.8.1981, בו מתוארת אותה תשתית עובדתית העומדת בבסיס הערר דנן.

פנייתו של עו"ד אורי ויזברג, מיום 10.1.1996 אל מינהל מקרקעי ישראל בשם העוררים, בבקשה להסדרת זכויותיהם.

בקשות אלה מחזקות את טענות העוררים ומתיישבות היטב עם המסכת העובדתית שהם תיארו בפנינו. ושוב, מי שפלש למקרקעין אינו פונה, בכתב, שוב ושוב, אל בעל המקרקעין, בבקשה כי זה יסדיר את זכויותיו באופן רשמי. פניות אלה, שנעשו עשרות שנים לפני המועד הראשון בו הועלתה כלפי העוררים דרישה לפינוי המקרקעין, מדברות בעד עצמן ויש בהן כדי לחזק את הטענות העובדתיות שמעלים העוררים.

49. פסק הבוררות: לאחר שניהלו העוררים מספר שנים דיונים משפטיים בבית המשפט השלום בתל אביב במסגרת ת"א 10881-03-13 כנגד תביעתם של עיריית בני ברק, החכ"ל ומינהל מקרקעי ישראל לפינויים מהמקרקעין, הופנו הצדדים לגישור בסופו ניתן פסק הבוררות. פסק הבוררות נועד לקבוע את גובה התמורה שיקבלו העוררים עבור בתיהם, אלא שלצורך קביעה זו נדרשה הבוררת לבחון את אופי הזכות שהייתה בידי העוררים. הבוררת קבעה כי העוררים היו "בעלי רשות הדירה במקרקעין" וכי הוריהם יושבו במקרקעין עם הגעתם ארצה ובסמוך לקום המדינה. הבוררת דחתה אפוא את הטענה כי העוררים והוריהם פלשו למקרקעין.

המשיב טוען כי הוא לא היה צד להליך הבוררות, ולכן הקביעות בו אינן מחייבות אותו. מבחינה פורמאלית, יש ממש בטענת המשיב, אולם אין הדבר אומר כי אין לפסק הבוררות כל משקל. לא הרי מקרה בו הליך, לו המשיב אינו צד, התנהל בין שני אזרחים, כהרי מקרה בו ההליך התנהל מול אורגן רשמי של מדינת ישראל ובעניין עליו אותו גורם מוסמך אמון. פסק הבוררות ניתן בהליך שנערך אל מול מינהל מקרקעי ישראל, בידיו זכות הבעלות במקרקעין. מינהל מקרקעי ישראל, עיריית בני ברק והחכ"ל, לאחר שניהלו הליך שערך מספר שנים בבית המשפט, לא מצאו להציג ראיה כלשהי שתפריך את היותם של העוררים בעלי רשות במקרקעין, ולהיפך – זה בדיוק מה שנקבע בתום ההליך. נתון זה מדבר בעד עצמו.

50. העדר כל ראיה מטעם המשיב: המשיב לא הציג ולו ראיה כלשהי, שיהיה בה כדי להטיל ספק בעדותם הסדורה של העוררים. טענת המשיב כי העוררים (ולמעשה הוריהם) פלשו למקרקעין ולא קיבלו רשות לישב שם, נטענת כטענה בעלמא, מבלי שהיא נתמכת בראיה כלשהי.

51. כעניין שבעובדה, אין מחלוקת כי עד לשנת 2011 לא הועלתה טענה כלפי העוררים כי הם יושבים במקרקעין שלא ברשות. כך, על אף שהעוררים פנו מיוזמתם בכתב למינהל מקרקעי ישראל כבר לפני כ- 40 שנה (לכל המאוחר בשנת 1981). המשיב מפנה אל פסיקה בה נקבע כי אין ללמוד ולהסיק מחוסר מעש של מינהל מקרקעי ישראל, על הסכמתו לעשיית שימוש שלא כדין במקרקעין. דבר זה כמובן נובע מכך שמינהל מקרקעי ישראל אינו יכול לדעת על כל פעולה המתבצעת במקרקעיו, ולכן אין להסיק מסקנות משתיקתו. אולם דומה כי כאן התמונה שונה. כאן נעשתה פנייה אקטיבית בכתב, שוב ושוב (בשנים 1981 ו- 1996) אל מינהל מקרקעי ישראל (ואל גורמים נוספים) – ואלה לא הוציאו לעוררים דרישה כלשהי לפינוי המקרקעין. שתיקה רועמת שכזו, מחזקת את טענות העוררים.

לאור כל האמור, ובעיקר בהסתמך על עדויות העוררים בהן אני מוצא לתת אמון, ובשים לב למסמכים שהגישו – כמפורט לעיל, אציע לחבריי לקבוע כעניין שבעבודה, כי העוררים והוריהם לא פלשו למקרקעין אלא הם הורשו לשבת שם.

52. לאחר שקבעתי כי לא עסקינן בפולשים אלא בברי רשות, יש לשוב ולבחון את התנאים השונים להיווצרותה של "הרשאה במקרקעי שיראל" המהווה "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. אשוב אפוא לבחינת תנאי ההגדרה, על רכיביה השונים, כפי שפורטו לעיל.

א. "**הרשאה**": כאמור לעיל, הגעתי למסקנה כי לעוררים ולהוריהם ניתנה הרשאה להחזיק במקרקעין.

ב. "**במקרקעי ישראל**": בדף החמישי לחוזה הפיתוח בין מינהל מקרקעי ישראל לבין החכ"ל (צורף כנספח 4 לתצהיר המשלים שהגישו העוררים), נכתב כי – "מדינת ישראל/רשות הפיתוח/הקרן הקיימת לישראל היא הבעלים של המגרש". בנסח טאבו היסטורי, הבעלים הרשומים היו רשות הפיתוח. לאור זאת ובהתאם להגדרה שהובאה לעיל בסעיף 43, המקרקעין הם "מקרקעי ישראל". אציין כי לא הייתה מחלוקת בין הצדדים בעניין זה וכי המשיב בשום שלב לא טען אחרת.

ג. אופי ההרשאה ותוכנה - "**שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה**": דרישה זו כוללת מספר עניינים, עליהם אעמוד בנפרד:

1. אופי הזכות - זכות מכוח הסכם בעל אופי משפטי ולא ציפייה גרידא: כאמור לעיל, לצורך חוק מיסוי מקרקעין, הסכם עשוי להיות אף הסכם בעל-פה ואין בחוק זה דרישת כתב.

הרשאה היא הסכם. כאשר המדינה באמצעות אחד מאורגניה, לוקחת משפחת עולים חדשים שזה עתה ירדה מהאניה ומורה להם להקים את ביתם במקום כלשהו (כפר נטוש, כאשר יישובם במקום ממלא אינטרס שרואה המדינה אותה העת נגד עיניה), יש לראות בכך כמובן משום הרשאה להחזיק במקרקעין. בהעדר התחייבות להותיר את המקרקעין בבעלות המתיישבים, בהחלט יתכן כי עסקינן בהרשאה הדירה, אולם עניין זה אינו דורש הכרעה כאן והוא אינו רלוונטי לצורך קביעת אופייה של ההרשאה לעניין חוק מיסוי מקרקעין. מעשה ההרשאה יוצר בין הצדדים (שפערי הכוחות ביניהם ברור) הסכם, בעל אופי משפטי ומחייב. אין המדובר בפולשים, אלא בכאלה שבמסגרת הסכם בעל-פה עימם ובהתנהגות מולם, נוצרה כלפיהם התחייבות אכיפה, ממנה לא ניסתה המדינה להשתחרר במשך למעלה מ-60 שנים, להרשות להם לעשות שימוש לטווח ארוך במקרקעין לצורך מגוריהם ומחייתם. יתירה מזו, גם כאשר לאחר שנים רבות מאוד החליטה המדינה לסיים את ההרשאה שנתנה, היא הסכימה כי עליה לשלם לעוררים פיצוי כספי בסכום שאינו מבוטל.

2. תוכן ההרשאה – הרשאה לעשיית שימוש נרחב במקרקעין ולא הרשאה לשימוש מוגבל גרידא: זכות במקרקעין, מהסוג בה עוסק החוק, היא זכות "**שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה**". בהוראה זו מכוון המחוקק להורות כי אין המדובר בהרשאה לשימוש חלקי ומוגבל במקרקעין, אלא בהרשאה לעשיית שימוש רחב במקרקעין – כדרכם של בעלים או חוכרים. "**חכירה**" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, בין השאר, ככזו המעניקה – "**זכות חזקה ייחודית**". זכות חזקה ייחודית פירושה הזכות להחזיק במקרקעין לשימושו המלא של המורשה, תוך מניעה מהאחרים את הזכות לעשות שימוש במקרקעין בתקופה בה ניתנה ההרשאה למורשה. כאשר הורשו העוררים והוריהם להקים את ביתם על-גבי המקרקעין, לבנות שם רפת ולול ומאוחר יותר אף להקים עסקים קטנים במקום (בית מלאכה ומוסך), הורשו הם להחזיק באופן ייחודי במקרקעין. אופיו של השימוש הנרחב שהותר לעוררים לעשות במקרקעין, הוא מסוג השימוש היוצר זיקה רחבה ואיתנה בין מי שקיבל את ההרשאה לבין המקרקעין, ולא שימוש מוגבל גרידא.

ער אני לכך כי מעצם זה שההרשאה לא נעשתה בכתב, נפגם כוחה של הזכות שניתנה לעוררים. גבולותיה של זכות שתוכנה לא הוגדר במסמך כתוב, עלולים להיות לוטים בערפל, דבר שעלול להגביל את יכולת הניצול של הזכות. כך לדוגמה, יתכן כי היכולת המעשית להעביר את המקרקעין לאחרים בתמורה, נפגעה. גם אם לא נאסרה העברה שכזו במפורש ובמסגרת הסכם ההרשאה (שנעשה בעל-פה ולכן ספק אם תוכנו הוגדר כדבעי), סביר כי מספר האנשים שיסכימו לרכוש זכות כגון זו בתמורה מלאה, מצומצם בהשוואה

לאלה שיסכימו לרכוש זכות שגבולותיה ברורים יותר. בכך אכן נחלש כוחה של הזכות שהייתה בידי העוררים, אלא שאני סבור כי אין בכך די כדי למנוע מזכות זו לבוא בגדרה של "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת מכמה טעמים:

ראשית, גם אם היכולת בפועל למכור את הזכות הצטמצמה, הרי שעדין הזכות לא נשללה לחלוטין. כפי שנמסר לנו והועד בפנינו, בוצעו בפועל עסקאות בזכויות כגון אלה. סביר להניח כי גובה התמורה ישקף את אופי הזכות, ובעד תמורה מתאימה, ימצא מי שיהיה מוכן לרכוש את הזכות.

שנית, כלל לא ברור כי אפילו במקרה בו נשללה מבעל זכות חזקה במקרקעין הזכות להעביר את זכותו במקרקעין לאחרים, הזכות שבידיו אינה יכולה להיחשב כ- "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. למיטב ידיעתי, אין בחוק הגבלה מסוג זה. ושוב, לא הוצגה כל ראיה כי הגבלה שכזו כלל חלה על העוררים.

כך או אחרת, בשים לב לכך שבפועל היקף השימוש של העוררים במקרקעין היה רחב ביותר והוא דומה בעיקרו לסוג השימוש שנעשה על-ידי חוכר שיש לו זכות חזקה ייחודית במקרקעין, אני סבור כי רכיב זה באופיה של הזכות הוא הדומיננטי ויש בו כדי לעמוד בדרישות תוכנה של "הרשאה במקרקעי ישראל" שתחשב ל"זכות במקרקעין".

ד. משך ההרשאה – "**אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים**", אך "**למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת**": הרשאה במקרקעי ישראל המהווה זכות במקרקעין, אינה צריכה להינתן מראש לפרק זמן מוגדר כלשהו, ודי בכך שהיא אינה הרשאה "**מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת**". בהרחבה זו, שינה המחוקק באופן מודע ומכוון מהמצב המשפטי שנהג עד לתיקון 33 לחוק, מצב בו, כפי שנקבע **בעניין מחסרי**, "זכות במקרקעין" הייתה רק זכות שקבעה במפורש כי מקבלה יוכל להחזיק במקרקעין פרק זמן העולה על 10 שנים. מאז תיקון 33 לחוק, דרישה זו אינה קיימת. אין חולק כי תיקון חקיקה זה נועד ללכוד ברשתו את המגזר החקלאי עמו נערכו הסכמי בר רשות, אולם לשון החוק אינה כוללת רק מקרים אלה. כפי שקבעה כבוד השופטת אורית ויינשטיין בו"ע 4631-12-13 **ד"ר לאונרד גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (14.5.2015) (להלן: "**עניין גולדברג**") בפסקה 59:

> **"ראוי לציין, כי הגם שכפי שבואר לעיל, תיקון מס' 15 ותיקון מס' 33 נחקקו על מנת להכניס למסגרת הגדרת "זכות במקרקעין" גם את זכויותיהם של החקלאים המתיישבים ברי הרשות במסגרת ה"הסכם המשולש" – אינני סבורה כי יש מקום לצמצם את תחולת ההגדרה של "הרשאה שניתן לראותה על פי תוכנה כחכירה" רק לסיטואציה קונקרטית זו של החקלאים ברי הרשות על פי ה"הסכם המשולש".**

בעניין גולדברג דובר על מכירה של מקרקעין בבעלות מינהל מקרקעי ישראל, שחוזה החכירה לגביהם פג, אולם המוכר ממשיך להחזיק בהם מתוך הנחה סבירה (לאור המציאות הנוהגת במקרקעי ישראל במגזר החקלאי) כי חוזה החכירה יוארך בעתיד. ועדת הערר קבעה כי מדובר בזכות במקרקעין מסוג של הרשאה במקרקעי ישראל. עניין גולדברג שונה מהמקרה שלפנינו בכך ששם היה בעבר הסכם חכירה בכתב מול מינהל מקרקעי ישראל, בעוד שאצלנו לא היה הסכם בכתב, אלא הסכם הרשאה בעל-פה. בשוני זה, ניתן למצוא צדדים לכאן ולכאן: מחד, לא ניתן לחלוק על כך שהסכם בכתב טוב מהסכם בעל פה, בין השאר בכך שתוכנו ברור וקל להוכחה. מאידך, כאשר נקבע בהסכם בכתב כי הוא תקף רק לפרק זמן מוגדר, משחלף פרק זמן זה מעמדו של המחזיק לכאורה חלש יותר. כך או אחרת, שני המקרים עשויים לדעתי לחסות תחת ההגדרה הרחבה יותר של "הרשאה במקרקעי ישראל" כפי שזו נקבעה בתיקון 33 לחוק וכפי שהיא בחוק שלפנינו כיום. התנאי שיש לברר הוא האם מדובר בהרשאה מהסוג "**שלא נהוג לחדש מעת לעת**" – שאם כן, לא תהיה הרשאה זו בבחינת "זכות במקרקעין" כמשמעה בחוק.

בהקשר זה עשויה להתעורר השאלה האם דרישת המחוקק היא כי ההסכם יחודש באופן אקטיבי ומודע מעת לעת, או שמא כלשונו של החוק, הנוקט בניסוח על דרך השלילה ולא על דרך החיוב – "**למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת**" – די בכך שלא ניתן לומר על ההרשאה כי נהוג שלא לחדשה אלא להפסיקה. כך או אחרת, בנתוני המקרה כאן, סבורני כי אין לשאלה זו נפקות. לעוררים והוריהם ניתנה הרשאה להקים את ביתם על-גבי המקרקעין, וברור כי הרשאה מסוג שכזה היא הרשאה שנועדה לטווח ארוך ולא הרשאה לטווח קצר בלבד. במקרה שלפנינו, בו דרישת הבעלים (מינהל מקרקעי ישראל) לפנות את המקרקעין הועלתה לראשונה כ-60 שנים לאחר מתן ההרשאה ועשרות שנים לאחר שהעוררים פנו אל מינהל מקרקעי ישראל שוב ושוב בכתב וזה לא השמיע כל דרישה או טענה מצידו – יש כדי להוות חידוש ההרשאה, וודאי שלא ניתן לומר כי עסקינן בהרשאה מסוג "**שלא נהוג לחדש מעת לעת**".

53. מכל האמור עד כה, אני סבור כי במקרה הספיציפי שלפנינו, שעה שאנו בוחנים את זכותם של אלה להם ניתנה ההרשאה המקורית (להם או להוריהם), בהינתן הראיות שלפנינו ובשים לב לפנייה בכתב, מסודרת וברורה,שנעשתה שוב ושוב לפני עשרות שנים אל מינהל מקרקעי ישראל – הזכות שהייתה בידי העוררים ושתמורתם שולמה להם התמורה – עולה כדי "הרשאה במקרקעי ישראל" המהווה "זכות במקרקעין" לפי החוק. לשונו של החוק כוללת זכות מהסוג שהיה בידי העוררים, ומשכך איני סבור כי יש בידינו לשוללה מהם.

54. אכן, מצב דברים בו זכות חזקה יחודית במקרקעין מוענקת בעל-פה ומבלי שתוכנה של הזכות יוגדר באופן ברור, אינו מצב רצוי, אולם זאת הדרך בה התנהלה המדינה בשנותיה הראשונות והמאתגרות. קל כיום למתוח על כך ביקורת, ויש חשיבות לביקורת זו – ודאי על כך שברבות השנים

לא הוסדרו הזכויות כדבעי, אולם אין בכך כדי לשנות את המציאות שנכפתה על העוררים. פסק דין זה אינו נדרש לבחון את התנהלות המדינה בשעתו, אלא את דרך המיסוי של התמורה שקיבלו כיום העוררים, כלשונו של פסק הבוררות – "בתמורה למכירת ביתם". לאור כל האמור לעיל, אני סבור כי הזכות שהייתה לעוררים בביתם נופלת בתוך גבולותיה של "הרשאה במקרקעי ישראל" ולפיכך היא "זכות במקרקעין" עליה חל חוק מיסוי מקרקעין.

<u>מדיניות מס ראויה</u>

55. קביעת מדיניות מס ראויה, היא בעיקר עניין השמור למחוקק לענות בו. אלא שלצד זה, דומה כי כאשר אנו עוסקים בפרשנות מונח משפטי מרכזי, כגון "זכות במקרקעין", אשר יש בו כדי לקבוע איזה חוק מס יחול, אין אנו רשאים להתעלם מהיבטים של מדיניות מס.
לאור זאת ורק לאחר שמצאתי כי לדעתי זכותם של העוררים נכנסת ל-ד' האמות של ההגדרה שבחוק, אפנה להסביר מדוע אני סבור כי נכון אכן להחיל בעניינם של העוררים את חוק מיסוי מקרקעין.

56. מדיניות מס ראויה כוללת מספר היבטים, אחד מהם נוגע לעיצוב מערכת מס בהתאם לשיקולי צדק. ארשה לעצמי בעניין זה, מעט להרחיק אל מקורתינו. בספרה של כבוד השופטת פרופ' דפנה ברק-ארז, לקרוא משפטים בתנ"ך – על צדק תנ"כי ומשפט ישראלי, בפרק שכותרתו "מה לנו חלק בדוד ונחלה בבן ישי – על מסים, צדק חברתי ושוויון", עומדת המחברת על שלבים שונים בשילוב כללי צדק במערכות מס בתנ"ך. החל ממערכות מס שמטרתן דיכוי ושליטה באחר [כפי שהוטל על ישראל במצרים – שם הוטלו המסים "למען ענותו בסבלותם" (שמות א יא), כפי שהצטוו ישראל בעבר לנהוג באויביהם - "יהיו לך למס ועבדוך" (דברים כ יא) וכפי שנהגו האויבים בישראל – "שרתי במדינות הייתה למס" (איכה א א)]; עובר דרך מערכת מס שאינה מבקשת לדכא את הנשלט אך גם אינה מקפידה בהטלת נטל המס באופן שוויוני [כך מראה המחברת המלומדת היה בימי רחבעם בן שלמה, עד שהגיעו הדברים לכדי פירוק הממלכה המאוחדת – "מה לנו חלק בדוד ונחלה בבן ישי, לאהליך ישראל" (מלכים ב, יב טז)]; וכלה במערכת מס צודקת יותר, אשר גם בה המתח בין צדק פורמלי לצדק מהותי עודנו מתקיים.
לקראת סוף הפרק מסכמת המחברת וכותבת (בעמ' 41-42, שם):

> **"מתי תיחשב גביית המסים לצודקת? אמנם הצדק אמור להיות מבוסס על שוויון, אך לעיתים המחלוקת נסבה על השאלה מהי אמת המידה השוויונית בנסיבות העניין. תפיסה אחת של שוויון היא זו של שוויון פורמלי, המתבטא בגבייה של סכום מס זהה מכל אדם. תפיסה אחרת, מתחרה, היא זו של שוויון מהותי, המבקש להתחשב בשונות רלוונטית בין אנשים. שיטות משפט קדומות התאפיינו – במקרה הטוב – בחיובי מסים המבוססים על שוויון פורמלי. זהו**

המאפיין הבסיסי של "מס גולגולת", המוטל בשיעור קבוע ביחס לכל אדם, כפי שהיה נהוג במדינות רבות עד המאה התשע-עשרה. ברוח זו, ניתן למצוא בתנ"ך התייחסות לחיוב שחל על כל אדם מישראל לשלם "מחצית השקל" מידי שנה כתרומה למקדש. יישום אחר של עקרון השוויון הפורמלי ניתן למצוא בחיוב המעשר, שנועד לפרנס את הלויים. המעשר מבוסס עדיין על שוויון פורמלי – אך משלב גם תפיסה אחרת, מתחרה, של שוויון מהותי. בדין המעשר הרי קיים מתאם בין היקף ההכנסה של החייבים בתשלום המס לבין גובה התשלום. בימינו אלה, מערכת המס מורכבת יותר, וכוללת בתוכה מרכיבים נוספים החותרים לקידומו של שוויון מהותי ולצמצום פערים חברתיים."

המחברת ממשיכה ומציגה את המתח הקיים במערכות מס מודרניות בין מיסוי ישיר – המתאפיין לרוב בשיעורי מס פרוגרסיביים, לבין מסים עקיפים הנעדרים יסוד פרוגרסיבי והנחשבים לכן לצודקים פחות (אם כי גם בהם גלומים יתרונות אותם מזכירה המחברת).

מעבר להיות הדברים מעניינים, מה שחשוב לענינינו כאן הוא, שאיפתה של מערכת מס מודרנית להוגנות ועיצובה של מערכת המס מתוך מגמה להבטיח כי המס יוטל באופן צודק.

אוסיף, כי כך הייתה דרכן של קהילות ישראל בימי הביניים, לנסות ולעצב מערכות מס המיישמות צדק מהותי. ראו לדוגמה דבריו של המהר"ם מרוטנבורג, בן המאה ה-13 (דבריו הובאו במרדכי, בבא בתרא, סימן תע"ה) היוצא נגד מנהג הנוכרים להטיל מס גולגולת, הוא רואה בכך שינוי "מדת יהודית להשוות דל ועשיר" והוא קובע כי כשהוטלה גביית אותו מס על הקהילה היהודית – "**עתה שהטילו הדבר עלינו, אין לנו לשנות מדתה של תורה, דכל דבר התלוי בממון מחשבין לפי ממון**" ולא לפי מנגנון של מס גולגולת.

57. אחד הכלים להבטחת מיסוי הוגן, נמצא בעיצוב חקיקת מס המותאמת לנסיבות ספציפיות. כך, בכל הנוגע למיסוי מקרקעין, מצא המחוקק מקום לייחד דינים מיוחדים למיסוי דירות מגורים. פרק נבדל זה בחקיקת המס, הוא אחד מהצידוקים לקיומו של חוק מיסוי מקרקעין כחקיקת מס נפרדת ונבדלת מפקודת מס הכנסה (על אף שאין ספק כי ניתן היה לאחד את דברי החקיקה, אלא שגם במקרה של איחוד שכזה, היה עדיין הכרח לייחד פרק חקיקת מס מיוחד למיסוי דירות מגורים).

58. הצורך בייחוד הסדר מס מיוחד למיסוי מכירת דירות מגורים (ורכישתה), נובע ממעמדו המיוחד של נכס זה בחייו של אדם. לאור זאת, המחוקק קבע פטור מיוחד ממס בעת מכירת דירת מגורים, והוא קבע שורה ארוכה של הוראות נלוות, אשר נועדו לכוון את ההטבה לסוג הנכס הספיציפי - "דירת מגורים מזכה" - שראה המחוקק לנגד עיניו. מבלי שאכנס כאן למה שאינו נדרש, אציין כי הנכס הזוכה לפטור ממס, הוא בדרך כלל דירת מגורים יחידה שברשותו של אדם. פטור זה, המוגבל בתקרה שקבע המחוקק, מכוון אפוא לנכס שמקומו המיוחד בחייו של אדם, ברור ואינו צריך פירוש. הטלת מס על נכס מסוג זה, עלולה למנוע את האפשרות לרכוש דירה חלופית. בהינתן מחיר הדירות

כיום בישראל, משמעות המיסוי לתא המשפחתי, עלולה להיות הרסנית. מכך ביקש המחוקק להימנע, כשקבע את הפטור במכירת דירת מגורים מזכה [פטור מסוג זה מקובל במדינות רבות (לדוגמה, בדין האמריקאי - US Code Titel 26 Sec.121) והוא אף היה מקובל בקהילות היהודיות מקדמת דנא, הן בקהילות האשכנזיות והן בקהילות הספרדיות (ראו: מרדכי, בבא בתרא, סימן תע"ה; דרכי משה, טור חושן משפט סימן קסז ס"ק ז; שו"ת הרשב"א חלק ה סימן קעט)]. תחולת הפטור תלויה בראש ובראשונה בכך שחוק מיסוי מקרקעין חל, ולא פקודת מס הכנסה.

59. אם נניח לרגע את ההגדרות המשפטיות וגדריהן, ודומני כי לעיתים ולו לרגע קט כדאי לעשות כן, אין ספק כי בשפת בני אדם ובהתאם למציאות החיים – הנכס שמכרו העוררים הוא דירת מגורים ששימשה את משפחת העוררים מאז שיכונם במקרקעין ועד לפסק הבוררות – לאחר קרוב ל-70 שנה! אין לי ספק כי מבחינה מהותית, דירת מגורים זו, היא מסוג הנכסים אשר את מיסויים ביקש המחוקק למנוע.

60. ועוד, בטרם נשוב אל ההגדרות שבחוק, ראוי כי נטה אוזן לכאבם של העוררים כפי שזה בא לידי ביטוי בדבריהם. לאחר שהתלוננו על כך שהם והוריהם טורטרו במרוצת השנים, מבלי שהרשויות המוסמכות יסדירו את זכויותיהם במקרקעין כדבעי, הלין העורר 1, מר יהושע וייס, מדם ליבו בעדתו לפנינו (עמ' 16 לפרוטוקול):

> **"פעם אחת אנחנו קיבלנו חצי מהכסף על סמך הגישור, ופעם שניה על סמך זה שלא מקבלים כתוצאה ממדיניות לא מקבלים את זה שאנו פטורים, אתה עוד פעם גורם לנו כאן לאפליה."**

מעבר לפגיעה המהותית ביותר ושארעה בעבר, הנעוצה מעצם זה שהזכויות של העוררים במקרקעין לא הוסדרו במשך עשרות שנים, באופן המקנה יציבות וביטחון בייחס לנכס כה מהותי בחייו של אדם – דירת מגוריו - על כל המשתמע מכך, הלין יהושע באופן ספציפי וממוקד על הפגיעה הכפולה בעוררים כיום: פעם אחת בכך שהסכום שנפסק להם בפסק הבוררות עמד על מחצית מהסכום שהיה נפסק להם אם זכויותיהם היו רשומות כדבעי (כפי שעולה מהשוואת הסכום המופיע בסעיף 5 לפסק הבוררת, הגבוה פי שניים מהסכום שנפסק לטובת העוררים בסופו של יום), ופעם שנייה בכך שהמשיב מבקש לגבות מס מסכום זה – בניגוד לאופן בו זוכה כל תושב ישראל לפטור ממס כאשר הוא מוכר את דירת מגוריו.

את שנעשה בעבר לא ניתן כיום לתקן, אולם דומה כי משמצאנו כי הזכות שבידי העוררים יכולה להיכלל בהגדרת "הרשאה במקרקעי ישראל" – יש מקום, מבחינת מדיניות מס ראויה, לנהוג עם העוררים כמו עם כל מי שמוכר דירת מגורים מזכה וזכאי לפטור ממס.

<u>"זכות במקרקעין" או "חזקה במקרקעין" עליה חל החריג השלישי להגדרת "נכס"?</u>

61. לתוצאה לפיה התמורה שקיבלו העוררים בעד בתיהם תהא פטורה ממס, ניתן לכאורה להגיע גם בדרך אחרת – הדרך שאימץ כבוד השופט קירש בעניין אפרהימי.

כפי שפורט לעיל, ההחרגה השלישית להגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה, קובעת כי לא תיחשב כ-"נכס":

"זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שבירושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח."

כבוד השופט קירש קבע בעניין אפרהימי, לעניין משפחות שהחזיקו דירות מגורים באותו המתחם בו מצויים המקרקעין של העוררים, כי חלה ההחרגה הנ"ל – כך שהזכות שנמכרה אינה "נכס" ולכן מכירתה אינה חבה במס.

לכאורה, אפשרות זו ניצבת גם לפתחנו ואף מכוחה ניתן לקבוע כי העוררים פטורים מתשלום מס בגין התמורה שקיבלו. אלא שעל אף שפרשנותו של כבוד השופט קירש נכונה בעיני בייחס לנסיבות המקרה שעמד לפניו, אני סבור כי היא פחות מתאימה לנסיבות של העוררים שלפנינו. אסביר את הדברים.

62. ראשית ייאמר, כי האפשרות לבחור בנתיב בו פסע כבוד השופט קירש, אינה פתוחה בפנינו באופן מלא בערר זה, שכן בניגוד לערעור בעניין אפרהימי שם טענו שני הצדדדים כי חלה פקודת מס הכנסה, בערר שלפנינו טוענים העוררים כי חל חוק מיסוי מקרקעין. לאור זאת, בהתאם לאופי המחלוקת שהציבו לפתחנו הצדדים (האם חל חוק מיסוי מקרקעין, אם לאו) ובהתאם למהות הצדדים (מנהל מיסוי מקרקעין, ולא פקיד השומה), לא נטענו לפנינו טענות ואין אנו מוסמכים לקבוע כי חל סעיף כזה או אחר בפקודה.

אלא שמעבר למגבלה "טכנית" זו, אם הייתי סבור כי הסיווג הנכון של הזכות שהייתה בידי העוררים שלפנינו אינו כ-"זכות במקרקעין", הייתי מציע לחבריי לדחות את הערר ולהפנות את העוררים אל משרדי פקיד השומה – שם יוכלו לטעון כי יש ליישם בעניינם את פסק הדין של כבוד השופט קירש (וזאת בכפוף לתוצאות הערעור שהוגש על פסק הדין בעניין אפריהימי לבית המשפט העליון). אלא – וכאן העיקר – שאני סבור כי במקרה הספציפי של העוררים ולאור הראיות שהם הציגו, יש לקבוע כי הייתה בידם "הרשאה במקרקעי ישראל" המהווה "זכות במקרקעין" – וזאת לאור כל הטעמים שפורטו לעיל.

עיון בפסק דין אפרהימי מלמד על ההבדל המשמעותי שיש בין הראיות שהוצגו שם, לבין הראיות שהציגו העוררים לפנינו. בעניין אפריהימי, המערערים נמנעו מלבוא ולמסור עדות בבית המשפט, והם לא הגישו מסמכים התומכים בעמדתם – כגון פניות חוזרת ונשנות בכתב למינהל מקרקעי ישראל – כפי שהציגו העוררים כאן. בנסיבות מיוחדות אלה וכאשר כלל לא עמדה בפניו הטענה כי המערערים היו בעלי "זכות במקרקעין" וכי חל חוק מיסוי מקרקעין, יישם כבוד השופט קירש –

כפי שכתב שם - "מן הדין ומן הצדק" (פסקה 64 לעניין אפריהימי) את החריג השלישי להגדרת "נכס" – וזאת תוך שהוא מסכם וכותב (בפסקה 75):

"החלתו של הסייג השלישי הנ"ל לגבי משפחות טביביאן תביא לגביהן לתוצאה דומה להחלת פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים מזכה על פי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. לדעתי בנסיבות העניין תוצאה זו היא ראויה, והיא משקפת הבחנה מוצדקת בין מיסוי מכירת הנכסים המסחריים ובין מיסוי מכירת נכסי המגורים."

לאור מכלול הנסיבות והראיות שהוצגו בעניין אפריהימי, אשר לא כאן המקום לפורטם, כבוד השופט קירש קבע כי גם המערערים שם לא פלשו לדירותיהם, אולם בניגוד למקרה כאן, העוררים שם לא הציגו כל ראיות אודות אופי הזכות שהייתה בידיהם ולכן נקבע כי זכות זו חלשה יותר מ-"זכות במקרקעין", והיא עולה רק כדי "זכות חזקה במקרקעין" מהסוג בו עוסק הסייג השלישי – כאמור לעיל.

בניגוד לכך, במקרה כאן, העוררים העידו וחזקו עדותם במסמכים – כפי שפורט לעיל, ומשכך מצאתי כי הזכות שהוכיחו כי הייתה ביידם, עולה כדי "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק.

63. בפסקה 34 לעניין אפרהימי, נכתב:

"ישאל השואל מהו ההבדל בין "זכות חזקה במקרקעין" המנויה בסעיף 88 לפקודה כסוג של "נכס" לבין "הרשאה" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין? דומה כי קיים כאן מדרג זכויות: הרי "הרשאה" – אף אם היא ניתנה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים במקרקעי ישראל – חייבת להידמות "מבחינת תכנה" לבעלות או לחכירה ארוכת טווח. ... לעומת זאת "זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שבישור" היא מושג רחב בהרבה ולהבנתי הוא עשוי ללכוד ברשתו זיקות חלשות יותר לנכס המקרקעין."

משמצאתי, לאור העדויות שהושמעו לפנינו ולאור המסמכים שהוגשו, כי תוכנה של הזכות שהייתה בידי העוררים דמתה בתוכנה לחכירה ארוכת טווח המקנה חזקה ייחודית במקרקעין, הרי שזכות זו עולה כדי "זכות במקרקעין" עליה חל החוק.

64. לצד האבחנה בין הראיות שהוצגו כאן ואלה שהוצגו בעניין אפרהימי, אבקש להפנות את תשומת הלב להבדל המשמעותי שיש בין החלת פטור ממס מכוח החריג השלישי להגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה, לבין הגדרת הזכות כ-"זכות במקרקעין" והחלתו של חוק מיסוי מקרקעין כתוצאה מכך. חוק מיסוי מקרקעין הוא דבר החקיקה במסגרתו קבע המחוקק את מדיניות המס שבחר לאמץ, בכל הנוגע לפטור ממס בעת מכירת דירת מגורים. במסגרת חקיקתית זו נקבעו הגבלות מחד והקלות מאידך, הכל בהתאם לקווי הפעולה שבחר המחוקק ליישם בכל הנוגע למיסוי מכירת דירות מגורים. זוהי האכסניה העיקרית בה מדיניות זו, החלה על כלל תושבי ישראל, באה לידי ביטוי.

לעומת זאת, אם נסתפק ביישום ההסדר הקבוע בחריג השלישי להגדרת "נכס", נימצא לעיתים מקילים ולעיתים מחמירים, מבלי שניישם על אנשים דוגמת העוררים את אותה מדיניות המוחלת על כלל תושבי ישראל – בייחס לנכס המשמעותי ביותר המצוי בידי רוב התושבים – דירת מגוריהם. פרק חמישי1 לחוק מיסוי מקרקעין, הפרק העוסק במתן הפטור ממס שבח בעת מכירת דירת מגורים, כולל פרטים רבים, המשקפים יחדיו את מדיניות המס בה בחר המחוקק. ברור כי יהיו הבדלים רבים אם יחול הסדר מפורט זה, או שיחול ההסדר הקצרצר המצוי בחריג השלישי להגדרת נכס בסעיף 88 לפקודה. לאור זאת ורק כדי להדגים את טענתי, אסתפק בשתי דוגמאות להבדלים שעשויים להיווצר:

דוגמה א: בהתאם לחריג השלישי להגדרת "נכס", החרגה זו תחול רק אם הדירה משמשת לצרכי מגורים ו-"**לא לשם השתכרות או ריווח**". משמע כי ההוראה לא תחול אם הדירה מושכרת. באופן פשוט לפחות (מבלי לקבוע מסמרות בדבר) ולצורך הדוגמה, אדם מבוגר שדירה זו היא דירתו היחידה והוא יוצא לבית אבות ומשכיר את הדירה ולאחר מכן מוכרה, לא יזכה בתחולת הסעיף – שכן הדירה שימשה "לשם השתכרות או ריווח", וזאת על אף שבנסיבות זהות – אם יחול חוק מיסוי מקרקעין – הוא היה עשוי להיות זכאי לפטור ממס. בדוגמה זו, החלת ההסדר שבחריג השלישי תביא לתוצאות מחמירות עם המוכר.

דוגמה ב: להלן דוגמה הפוכה, בה החלת ההסדר שבחריג השלישי תטיב עם מוכרים מסויימים. כך, אם מדובר במוכר שיש לו חוץ מהדירה הנוכחית, עוד דירת מגורים נוספת. חוק מיסוי מקרקעין שולל בדרך כלל פטור ממס במקרה כזה של מוכר מרובה דירות, ואילו במסגרת החריג השלישי להגדרת "נכס" הוא עשוי לזכות לפטור ממס – אשר ספק בעיני האם מבחינה מהותית יש לו הצדקה.

אלה הן כמובן דוגמאות בלבד, הנובעות מהנקודה הפשוטה והברורה, לפיה המסגרת בה נקבעה מדיניות המיסוי הראויה בעיני המחוקק בעת מכירת דירת מגורים, מצויה בחוק מיסוי מקרקעין ולא במסגרת ההסדר הקצר והלאקוני המצוי בחריג השלישי להגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. ובמילים אחרות, אם נבקש להחיל על אנשים דוגמת העוררים, אשר עמדו בנטל הראיה והוכיחו את זכויותיהם (במידת האפשר ובכפוף לנזק הראייתי שגרמה המדינה בדרך התנהלותה) - הסדר שווה לזה החל על כלל תושבי ישראל, הסדר שאינו מחמיר ואינו מקל – אלא מכבד בעצם את הייחס השוויוני שיש בהחלתו, הרי שהאכסניה המתאימה לדעתי היא חוק מיסוי מקרקעין.

65. לצד טענותיו העיקריות של המשיב, העלה הוא בסיכומיו (בסעיפים 56-57) טענה חדשה, אשר אציע לחבריי לדחותה: המשיב, בהחלטתו המקורית, העניק לעוררים פטור ממס שבח מכוח סעיף

49ב(5) לחוק, הסעיף העוסק בפטור ממס בעת מכירת דירת ירושה. בסעיף 49ב(5)(ב) נקבע כי על המוריש להיות "בעלה" של הדירה. לטענת המשיב, מכיוון שהורי העוררים לא היו בעלי זכות "בעלות" במקרקעין, לא חל בעניינם הפטור שבסעיף 49ב(5) לחוק.

אני מוצא טענה זו מפתיעה, לא רק בגלל המועד בו הועלתה, אלא אף בגלל תוכנה. למיטב ידיעתי, כדבר שבשגרה המשיב מחיל את הפטור הקבוע בסעיף 49ב(5) לחוק, גם כאשר – כמו ברוב הדירות בישראל, לא הייתה למוריש זכות "בעלות" בדירה, אלא לצורך הדוגמה זכות חכירה גרידא. מדוע אפוא יש לנהוג בדרך שונה עם העוררים?

כך או אחרת, אני סבור כי הפרשנות המקובלת ושאותה יש לאמץ לביטוי "בעלה" שבסעיף 49ב(5)(ב) לחוק, היא במובן של – "בעלה" של הזכות במקרקעין, כמשמעות ביטוי זה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ולא במובן של "בעלות" כמשמעותו בחוק המקרקעין. לאור זאת, משמצאנו כי הייתה בידי העוררים והוריהם "זכות במקרקעין", הרי שזכאים הם לפטור הקבוע בסעיף 49ב(5) לחוק – כפי שקבע המשיב מלכתחילה.

<u>סוף דבר</u>:

66. לאור כל הטעמים שפורטו לעיל, אציע לחבריי לקבל את הערר ולהשית העל המשיב תשלום הוצאות לעוררים בסך של 30,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

<u>עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה</u>

אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הועדה.

ואולם אוסיף ואכתוב כי מקרה זה לא היה צריך כלל להגיע לוועדה והיה צריך להסגר עוד במשרדי המשיבה שכן המשיבה קבעה תחילה ובצדק כי הזכות שמכרו העוררים היא "זכות במקרקעין", כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין וכי העוררים זכאים לפטור ממס בגין מכירת דירת מגורים מזכה, מכוח סעיף 49ב(5), **וזאת לא מן הנמנע בעקבות פסק הבוררות שהוצג לה ע"י העוררים** ואשר קבע כי **"הורי הנתבעים (**העוררים – מ.ב.ל**) יושבו במקום על ידי המוסדות המיישבים בעת עלייתם ארצה ב- 1948 ..." ועוד נכתב כי "הפיצוי נגזר ממהות הזכות, שהינה רשות הדירה, בתנאים שנקבעו בפסיקה למתן פיצוי"** ולבסוף נכתב ברחל בתך כי **<u>הסכום שייפסק ישולם בגין רכישת בתי המגורים</u>**", דהיינו הטיפול בו הוא

דרך חוק מיסוי מקרקעין, ואולם לטעמי המשיבה בחרה ללכת בדרך שלא ראוי כי מוסדות המדינה ינהגו בה ,של התעלמות מן האמת ההסטורית שכפי שידועה לכולם, ולא השכילה, לאבחן מקרה זה ממקרים אחרים , שאינם דומים שנדונו לגבי אותו מתחם בעיר בני ברק, אודה כי בלט מאוד העלבון שנשמע מדברי העדים המהמנים מטעם העוררים שהופיעו לפני הוועדה על כי מאשימים את הורים בפלישה, בנגוד לאמת ההיסטורית, ובנגוד לראיות שהוצגו למרות חלוף זמן רב, לפיכך פסק דינו של יו"ר הועדה עושה לדעתי צדק עם העוררים.

<u>שמאי המקרקעין אלון לילי, חבר הוועדה</u>

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה.

נפסק כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, כ' אב תש"פ, 10 אוגוסט 2020, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט **יושב ראש הוועדה**	**מיכאל בן לולו, עו"ד** **חבר הוועדה**	**מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,** **חבר הוועדה**